

Nr 377.

Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370); given Stockholms slott den 2 november 1945.

Kungl. Maj:t vill härmed, under återopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogade förslag till lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

GUSTAF.

Ernst Wigforss.

Förslag

till

lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 §
kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, att punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928¹ skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives.

*Nuvarande lydelse:***Anvisningar**

till 41 §.

1. Inkomst av — — — och skulder.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst av rörelse ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock av följande. Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvalta-

*Föreslagen lydelse:***Anvisningar**

till 41 §.

1. Inkomst av — — — och skulder.

För skattskyldig, som haft ordnad bokföring, skall beräkningen av inkomst av rörelse ske på grundval av hans bokföring, med iakttagande dock av följande. Därest vinstresultatet påverkats därav, att bland intäkter upptagits sådana intäkter, vilka icke skola beskattas såsom inkomst, eller uteslutits intäkt, som skolat medräknas, eller bland utgifter avförts sådana poster, för vilka vid inkomstberäkningen avdrag icke får ske, skall företagas erforderlig justering av det bokföringsmässiga vinstresultatet till överensstämmelse med en inkomstberäkning enligt de i denna lag stadgade grunder. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvalta-

¹ Senaste lydelse, se 1938: 368.

Nuvarande lydelse:

de medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen.

Vad här — — — årets inkomst.
Om beskattningsmyndighet, — — — till beskattning.
Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

Föreslagen lydelse:

de medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen. *Nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av dylika tillgångar enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag vid tiden för bokslutet understiger det kontraherade priset, eller det göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa före leveransdagen.*

Vad här — — — årets inkomst.
Om beskattningsmyndighet, — — — till beskattning.
Motsvarande gäller — — — års inkomstberäkning.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1946.

Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 2 november 1945.

Närvarande:

Statsministern HANSSON, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden WIGFORSS, MÖLLER, SKÖLD, GJÖRES, ERLANDER, DANIELSON, MYRDAL, ZETTERBERG, NILSSON, ERICSSON, MOSSBERG.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, anmäler fråga om *be-gränsning av rörelseidkares rätt att vid beräkning av inkomst göra nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av varor enligt ej fullgjorda inköpskontrakt* samt anför därvid följande.

Inledning.

Sedan jag under hand uppdragit åt taxeringsrevisorn hos mellankommunala prövningsnämnden *Ernst Annell* att verkställa utredning angående eventuella åtgärder för att motverka överdriven nedskrivning å kontrakt angående inköpta men ännu ej levererade varor, har Annell upprättat och till mig överlämnat en den 19 september 1945 dagtecknad *promemoria rörande nedskrivning av varulager i beskattningshänseende jämte förslag till åtgärder för att motverka överdrifter i fråga om varulagernedskrivning*. I denna promemoria har Annell behandlat, förutom frågan om nedskrivning å leveranskontrakt angående varor, jämväl frågan om eventuella åtgärder i syfte att begränsa rätten till nedskrivning å levererade varor. Om anledningen härtill har Annell anført, att, om rätten till nedskrivning å kontraherade varor inskränktes på av honom föreslaget sätt, man kunde förutse, att många skattskyldiga komme att använda den dolda reserv, som framkomme, då kontraherade varor icke längre finge värderas fritt, till ytterligare nedskrivning av inneliggande lager. Den ofta förekommande överdrivna nedskrivningen av varulager skulle då bliva ännu mer framträdande än vad hittills varit fallet, och med nuvarande rättstillämpning torde skattemyndigheterna ha små möjligheter att med utsikt till framgång ingripa även mot påtagliga överdrifter i fråga om varulagernedskrivning.

Över promemorian ha, efter remiss, yttranden avgivits av *kammarrätten, överståthållarämbetet, samtliga länsstyrelser, 1944 års allmänna skattekommitté, taxeringsnämndsordförandenas riksförbund, Sveriges industriförbund,*

Sveriges köpmannaförbund, Sveriges grossistförbund och kooperativa förbundet. Dessutom ha i anledning av promemorian skrifter inkommit från *1944 års skattesakkunniga, Sveriges varvsindustriförening, Sveriges redareförening, Stockholms, Östergötlands och Södermanlands, Smålands och Blekinge samt Skånes handelskammare, handelskammaren i Karlstad, handelskammaren för Örebro och Västmanlands län ävensom handelskammaren i Gävle.*

De i promemorian berörda frågorna ha därefter varit föremål för behandling i finansdepartementet. Övervägande skäl ha därvid befunnits tala mot att nu framlägga förslag om begränsning av nedskrivningsrätten beträffande levererade varor. Den andra i promemorian behandlade frågan eller spørsmålet om begränsning av rätten till nedskrivning å leveranskontrakt angående varor har emellertid ansetts kunna utan hinder därav upptagas till bedömande. De av Annell anförda skälen för att båda frågorna borde lösas samtidigt ha icke ansetts böra tillmätas alltför stor vikt, enär de rörelseidkare, som företagit obefogade nedskrivningar å kontrakt, i allmänhet redan dessförinnan torde ha utnyttjat alla förefintliga möjligheter till nedskrivning å inneliggande varulager. Framställningen kommer därför i det följande att huvudsakligen avse endast frågan om nedskrivning å kontrakt. Frågan om nedskrivning å inneliggande varulager kommer endast att beröras i den mån så är nödvändigt för erforderlig belysning av den andra frågan.

Gällande bestämmelser.

I 41 § kommunalskattelagen stadgas, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i lagen. I anvisningar till nämnda paragraf angives detta stadgande innebära bland annat följande.

Hänsyn skall vid inkomstberäkningen tagas till in- och utgående lager av varor, råmaterial, hel- och halvfabrikat m. m. ävensom till fordringar och skulder. Den i räkenskaperna gjorda värdesättningen å tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse — såsom lager av råvaror, halv- och helfabrikat, handelslager, penningförvaltande företags och försäkringsföretags placeringar av förvaltade medel i aktier, obligationer, lånefordringar m. m. — skall endast om särskilda omständigheter därtill föranleda frångås vid inkomstberäkningen. Vad sålunda är stadgat gäller särskilt då fråga är om bestämmandet av det år, varunder en inkomst skall anses hava åtnjutits eller en utgift skall anses hava ägt rum. I sistnämnda avseende gäller alltså, att inkomst skall anses hava åtnjutits under det år, då densamma enligt allmänt vedertagen köpmannased bör i räkenskaperna uppföras såsom inkomstpost, även om den ännu icke av den skattskyldige uppburits i kontanta penningar eller eljest kommit honom tillhanda t. ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad sålunda gäller i fråga om inkomstposterna har motsvarande tillämpning i

fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringsättet, att fordringar i rörelse uppföras såsom inkomst under det år, då de uppkomma, och att ränteintäkter hänföras till inkomsten för det år, på vilket de belöpa, i bägge fallen oberoende av huruvida de verkligen influtit under nämnda år eller icke.

Anvisningsbestämmelsen beträffande värdesättning av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, torde grunda sig på 1918 års inkomstskattesakkunnigas år 1923 avgivna förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, däri förekom en liknande bestämmelse. Som motivering för sitt förslag i denna del anförde de sakkunniga (SOU 1923: 69 s. 119), att en taxering, som verkställdes i enlighet med det bokföringsmässiga vinstresultatet, utan tvivel torde erbjuda en större trygghet för beskattningens enhetlighet än ett förfarande, som medgäve de olika beskattningsmyndigheterna möjlighet att efter subjektiva och okontrollerbara uppfattningar avgöra frågor av hithörande art.

Beträffande den praxis, som utvecklats vid tillämpning av de angivna reglerna, kan nämnas, att regeringsrätten i ett fall (RÅ 1943 not. Fi. 487) godtagit av ett fabriksaktiebolag, som bedrev möbeltillverkning, gjord nedskrivning med 90 procent å det i huvudsak efter utförsäljningspriser beräknade värdet å dess varulager. I målet hade upplysts, att bolaget tillämpat samma värderingsgrunder sedan lång tid tillbaka samt att det beräknade utförsäljningsvärdet icke reducerats med hänsyn till inkuranta varor, som utgjorde en icke oväsentlig del av varulagret (den godkända nedskrivningen torde ha motsvarat 65 å 70 procent av anskaffningsvärdet för kuranta varor). — Enligt ett annat rättsfall (RÅ 1943 ref. 55) hade ett aktiebolag, som tillverkade eternit, genom successiva nedskrivningar nedbragt värdet å sitt varulager i sådan grad, att det i 1940 års bokslut upptagna värdet motsvarade allenast 0,7 procent av varulagrets efter förkrigspris beräknade anskaffningsvärde (varulagrets förkrigsvärde var omkring 2 623 000 kronor, bokföringsvärdet omkring 18 000 kronor; bolaget hade sålunda en dold reserv av omkring 2 605 000 kronor, vilken reserv under beskattningsåret ökats med omkring 240 000 kronor). Regeringsrätten ansåg bolaget icke berättigat att vid 1941 års taxering tillgodoräkna sig sådan nedskrivning av lagret, som motsvarades av ökning under beskattningsåret av den dolda reserven, utan återförde ett mot denna reservökning svarande belopp till beskattning. Detta innebar, att som värde å varulagret godtogs ett belopp motsvarande ungefär 10 procent av anskaffningsvärdet enligt förkrigspris.

Beträffande rörelseidkares rätt till nedskrivning å leveranskontrakt angående varor — varom som av det förut sagda framgår icke finnas några särskilda bestämmelser — föreligger jämväl ett rättsfall från högsta instans (regeringsrättens utslag den 11 juni 1945 på besvär av aktiebolaget Odelberg & Olson). I detta fall ansågs ett företag, som drev grosshandelsrörelse med i huvudsak handelsjärn, ha haft rätt att vid 1943 års inkomsttaxering skriva ned värdet å rättigheter till leverans av varor enligt vid beskattningsårets

utgång ännu icke fullgjorda kontrakt med omkring 961 000 kronor. De kontraherade varornas inköpsvärde utgjorde omkring 1 736 000 kronor (efter förkrigspris 1 075 000 kronor) och nedskrivningen motsvarande sålunda mera än 50 procent av det verkliga inköpsvärdet.

Regeringsrättens beslut i sistnämnda fall dikterades av tre av de i beslutet deltagande fem regeringsråden, under det att två av dessa var för sig uttalade skiljaktig mening. Innebörden av majoritetens ståndpunkt framgår av följande särskilda yttrande, avgivet av ett av de ifrågavarande regeringsråden:

Därest en rättighet av förenämnda slag skall behandlas enligt reglerna för varufordringar, må i beskattningshänseende avdrag för vidtagen nedskrivning godkännas endast i den mån förlust kan anses konstaterad eller åtminstone gjorts sannolik. Bevisskyldigheten härutinnan åvilar den skattskyldige. Om åter rättigheten skall behandlas enligt reglerna för de varor, som skola levereras, ankommer det på beskattningsmyndigheten, därest denna finner sig böra frågå värdesättningen i räkenskaperna, att påvisa förekomsten av omständigheter till stöd för sådant frångående, varjämte bör fordras, att det i räkenskaperna upptagna värdet prövas mera avsevärt avvika från det värde en förståndig köpman enligt god köpmanssed skulle hava upptagit i en liknande situation.

Skulle rättigheter till leverans av varor enligt ännu icke fullgjorda kontrakt utgöra en i författningstexten icke behandlad grupp av tillgångar — varom särskilda bestämmelser alltså skulle saknas — förmenas härav följa antingen att avdrag ej kan medgivas för nedskrivningen eller att avdrag må medgivas efter beskattningsmyndighetens skönsmässiga bedömande av den med kontrakten förbundna förlustrisken. Enligt min tanke är ingendera av dessa uppfattningar den rätta. Frånvaron av specialbestämmelse synes nämligen leda till att de för tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning, gällande, ovan berörda reglerna bliva tillämpliga. Enligt 41 § kommunalskattelagen skall nämligen den räkenskapsmässiga vinstberäkningen följas i den mån denna icke står i strid med särskilda bestämmelser i nämnda lag.

Om således gällande beskattningsregler få anses innebära att rättigheter till leverans av varor enligt icke fullgjorda kontrakt vid taxeringen skola behandlas lika med varor i lager, kan frågas, om det med gängse bokföringsmetoder är förenligt att göra nedskrivning å dylika rättigheters nominella värde.

Tidigare torde hava varit brukligt att icke bokföra kontrakt om varuleveranser, förrän faktura föreligger. Sådan plägar utställas först i samband med leveransens fullgörande. Med detta tillvägagångssätt kunde det nu föreliggande spörsmålet icke uppkomma. Numera lär den av bolaget använda metoden att bokföra leveranskontrakt, innan ännu faktura föreligger, vara tämligen allmänt praktiserad.

Det återstår att avgöra, huruvida i föreliggande fall särskilda omständigheter föranleda ett frångående av den i räkenskaperna gjorda värdesättningen. Å ömse sidor hava skäl anförts för och mot riktigheten av värdesättningen. Utredningen i denna del av målet lämnar ringa ledning för ett självständigt bedömande. Den ger dock vid handen, att bolaget, på till synes goda grunder, ansett sig böra räkna med betydande risker för förluster på grund av de träffade avtalen om leverans av varor till bolaget. Även om dessa risker till någon del må kunna anses täckta av befintlig dold reserv i lagret av ineliggande varor, finner jag denna omständighet i och för sig

icke utgöra hinder för godkännande av den gjorda nedskrivningen av värdet å de ifrågavarande rättigheterna. Befintligheten av en dold reserv i andra tillgångar påverkar nämligen icke värdet å rättigheterna, bedömda fristående. Prövningen huruvida bolagets värdesättning å rättigheterna är befogad synes mig icke heller böra bygga på den uppfattningen att bolaget skulle hava rätt att under alla förhållanden bibehålla redan upplagda dolda reserver, oavsett huru dessa uppkommit. Reservernas storlek hör nämligen vara beroende av avskrivningsbehovets storlek balansdagen. Om reserverna upplösts genom avyttring till högre pris än de bokförda, föreligger en vinst som skall beskattas, och någon rätt att undandraga sig beskattning för vinsten genom uppläggande av nya reserver kan icke lagligen medgivas den skattskyldige, med mindre sådan reservering må vara påkallad av ovisshet, med hänsyn till konjunkturerna, huruvida tillgångarna kunna realiseras till sina bokförda värden. Föreligger risk för förlust vid sådan avyttring, må värdena nedskrivnas även med bildande av ny dold reserv, men storleken av denna blir då beroende av förhållandena balansdagen, icke av förhållanden vid en redan förfluten tidpunkt. Med hänsyn till det anförda kan jag icke finna att bolagets värdesättning med hänsyn till läget balansdagen strider mot god köpmanssed i så måtto, att värdenedsättningen skulle hava gått längre än vad en förständig köpman skulle hava funnit försiktigheten kräva under liknande omständigheter.

Ytterligare några ord må yttras med anledning av uttalade farhågor för att ett godkännande av rätt till nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av beställda varor skulle kunna leda till obehörig skattelindring. Det har framhållits att ett likställande av dylika rättigheter med redan i lager liggande varor vidgar basen för avskrivningar, varigenom dolda reserver skulle kunna bildas i större utsträckning än hittills förekommit och tolererats. Ävenledes har pekats på faran för missbruk i så måtto att avdrag skulle kunna påfordras även för kontrakt med hemliga klausuler om annullering eller med andra förbehåll, som betaga kontraktens deras egenskap av bonafide-avtal. Jag kan väl förstå dessa farhågor, även om jag bortser från avtal av sistnämnda typ; dylika avtal böra icke respekteras i föreliggande sammanhang. Men farhågorna för obehörig skattelindring synas mig överdrivna. Vidgningen av basen för avskrivningar är nämligen av tillfällig art. Den genom avskrivningar å rättigheterna till leverans av varor uppkomna dolda reserven kommer nämligen antingen att upplösas i och med leveransens fullgörande — med beskattning av den framkomna vinsten såsom följd — eller ock att övergå i en dold reserv i varulagret, som eljest skulle hava upplagts. Vidgningen av avskrivningsbasen kan således högst åstadkomma skattelindring genom beskattningens överflyttning från ett år till ett kommande. Detta förhållande är för mig icke ett tillräckligt skäl att underkänna resultatet av den lagtolkning, till vilken jag i det förestående kommit. Betydelsefullare är att bedömandet av avskrivningsbehovets storlek är vanskligare beträffande varor, som framdeles skola levereras, än i fråga om sådana som ligga i lager. Men de betänkligheter, som grundas på detta förhållande, synas mig kunna bemötas med hänvisning till beskattningens myndighetens rätt att framtvinga upplysningar rörande alla de omständigheter, som äro av betydelse för bedömandet och som varit normerande för den skattskyldiges värdesättning. — — —

Ett av de från beslutet skiljaktiga regeringsråden ansåg den företagna nedskrivningen böra godkännas allenast till ett belopp av omkring 592 000 kronor. I motiveringen härför erinrade detta regeringsråd om den förut angivna anvisningsbestämmelsen, att i räkenskaperna gjord värdesättning å tillgångar,

avsedda för omsättning och förbrukning i rörelse, skulle frångås endast om särskilda omständigheter därtill föranledde samt anförde vidare bland annat:

Köpekontrakt å varuleveranser äro normalt icke avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse och ingå sålunda ej bland de tillgångar, å vilka den nyss angivna, framför allt för varor meddelade bestämmelsen är tillämplig. Ett avsiktligt bildande av dolda reserver må sålunda ej med stöd av ifrågavarande författningsbestämmelse i beskattningsavseende godkännas beträffande dylika kontrakt utom i sådana undantagsfall, där, såsom fallet kan vara exempelvis vid vissa börsaffärer, kontrakten verkligen äro avsedda att avyttras. Ej heller gäller normalt i fråga om leveranskontrakten den regel om bevisbördans läggande å taxeringsmyndigheterna som stadgas beträffande bland annat varulager.

Vid sådant förhållande måste frågan om möjligheten att i beskattningsavseende nedskriiva leveranskontrakt bedömas enligt huvudregeln om tillämpning av bokföringsmässiga grunder såsom dessa te sig enligt vedertagen god köpmanssed men med beviskyldigheten rörande åtgärdens behörighet vilande å den skattskyldige.

Nedskrivning av leveranskontrakt lärer under normala konjunkturen hava förekommit endast i vissa undantagsfall, nämligen beträffande sådana varuslag, å vilka prisfluktuationer i påfallande grad förekommit. Riskmomentet har i sådana fall kunnat vara så avsevärt att en underlåtenhet att taga hänsyn till detsamma ej ansetts försvarlig. Under krigsårens särskilda konjunkturen har emellertid förekomsten av risker, särskilt för prisfall, varit uppenbar och lett till en allmän bortskrivning av sådana risker. Beträffande kontrakt avseende mer eller mindre klart kristidsbetonade varor torde ofta nedskrivning utöver den, som kan anses betingad av risker för allmänt prisfall, ha ansetts erforderlig. Även en sådan nedskrivning måste anses vara i överensstämmelse med god och efter krigsutbrottet allmänt vedertagen köpmanssed.

Det låter sig knappast göra att i allmänna formler angiva vad som på förevarande område må anses vara betingat av den allmänna regeln om tillämpning av bokföringsmässiga grunder. Frågan är synnerligen komplicerad och sammanhänger bland annat med förekomsten av försäljningskontrakt å leveranser från rörelseidkaren, varigenom riskerna å köpekontrakten kunna vara täckta. De beträffande krigskonjunkturens skatt meddelade bestämmelserna torde dock beträffande de konjunkturen, å vilka den varit och är tillämplig, kunna i betydande utsträckning tjäna till ledning. Särskild uppmärksamhet förtjänar därvid frågan, huruvida sådan nedskrivning av leveranskontrakt, som i samband med minskning av varulagret skett för att utfylla minskning av dold förkrigsreserv i lagret, må vid beskattningen godkännas. Under den egenartade konjunktur, som förorsakats av kriget, synes en sådan nedskrivning böra anses så välmotiverad med hänsyn till påräkneliga allmänna risker av olika slag, att den ej kan anses innefatta en åtgärd, som strider mot — — — huvudregeln i 20 § kommunalskattelagen.

I förevarande fall har emellertid ej en minskning utan en ökning av den dolda reserven i inneliggande lager, beräknad enligt förkrigspris, varit för handen. Jag anser vid sådant förhållande ej större nedskrivning av kontrakten kunna i beskattningsavseende godkännas än att den dolda reserv, som vid krigsutbrottet förelåg i varulager, kommer att — vid uppskattning enligt förkrigspris — vara för handen vid beskattningsårets utgång å det inneliggande lagret och de kontraherade varorna tillsammans, d. v. s. så att kontrakten komma att stå lika mycket över förkrigspris som den på nyss angivet sätt beräknade dolda förkrigsreserven i varulagret ökats.

Av de angivna rättsfallen framgår, att rörelseidkare anses ha en mycket vidsträckt — dock ej obegränsad — rätt att verkställa nedskrivning å varulager i rörelsen. Genom det sist berörda rättsfallet torde vidare få anses fastslaget, att enligt gällande lagstiftning nedskrivning å leveranskontrakt angående varor är tillåten i praktiskt taget samma utsträckning som nedskrivning å levererade varor.

I detta sammanhang torde böra erinras om förordningen den 12 juni 1942 (nr 371) om rätt att vid taxering till kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åtnjuta avdrag för avsättning till investeringsfond. Däri stadgas bland annat, såsom förordningen lyder efter ändringar genom förordningen den 9 juni 1944 (nr 279), att vid beräkning av nettointäkt av rörelse under de beskattningsår, för vilka taxering verkställs åren 1942—1947, skattskyldig äger njuta avdrag för av årsvinsten gjord avsättning till investeringsfond för ersättande av förkrigslager med belopp motsvarande minskning av dold reserv i varulager i samband med lagerminskning från utgången av det beskattningsår, som gick till ända närmast före den 1 september 1939, till utgången av det beskattningsår taxeringen avser, med tillägg av 20 procent av den beräknade anskaffningskostnaden vid förstnämnda tidpunkt för det därefter avgångna lagret. Därest trots lagerminskningen den dolda reserven mellan de angivna tidpunkterna ej ändrats eller ökats, får avsättning ske med belopp motsvarande 20 procent av nämnda anskaffningskostnad med avdrag i förekommande fall av reservökningen. Avdrag må dock i förra fallet ej ske med större belopp än 80 procent av nämnda anskaffningskostnad och i båda fallen skall vid avsättningen avräknas belopp, för vilket liknande avdrag åtnjuts under föregående beskattningsår. Har lagerminskning förorsakats av statligt förfogande, eldsvåda eller därmed jämförlig, av den skattskyldiges åtgöranden oberoende anledning må, såvitt angår det sålunda avgångna lagret, det belopp, som enligt vad nyss sagts skall beräknas till 20 procent av anskaffningskostnaden vid utgången av beskattningsåret närmast före den 1 september 1939, i stället beräknas till skillnaden mellan kostnaden för att anskaffa ett mot lagerminskningen svarande lager vid utgången av det beskattningsår taxeringen avser och sagda anskaffningskostnad. I detta fall skall vidare den eljest stadgade begränsningen av avdraget till 80 procent av anskaffningskostnaden, beräknad efter förkrigspris, ej äga tillämpning. Investeringsfond för ersättande av förkrigslager må tagas i anspråk under visst beskattningsår för nedskrivning å råvaror, hel- och halvfabrikat med högst ett belopp motsvarande kostnaden för tillverkning eller anskaffning av dylika tillgångar under samma beskattningsår, i den mån tillverkningen eller anskaffningen innefattar lagerökning under beskattningsåret. Hava fondmedel, som avsatts till investeringsfond, ej tagits i anspråk i enlighet med fondens ändamål senast under det beskattningsår, för vilket taxering sker under sjätte taxeringsåret efter det då avdraget för avsättningen skett, skall den skattskyldige efterbeskattas för vad som avsatts utan att därefter hava tagits i anspråk för det avsedda ändamålet ävensom gälda viss ränta å utskyldsbeloppet.

Promemorian.

I den förut berörda promemorian redogör Annell för de här omnämnda rättsfallen m. m. samt anför vidare:

En undersökning har verkställts rörande nedskrivning av ineliggande varulager och av kontraherade varor i 1943 års bokslut hos ett antal större företag. Därvid har konstaterats att nedskrivningarna hos företag inom samma bransch ofta göras efter helt olika grunder. Av två börsnoterade företag inom samma bransch hade således det ena nedskrivit sitt varulager (inköpspris 15 miljoner kronor) med 6,5 miljoner kronor medan det andra nedskrivit sitt varulager (inköpspris 25 miljoner kronor) med omkring 22 miljoner kronor. Det första företaget hade ej verkställt nedskrivning å kontraherade varor, medan detta hos det andra gjorts med omkring 3 miljoner kronor.

I vissa fall har konstaterats att nedskrivningarna gjorts med mycket stora belopp. En sammanställning av lagervärdena hos sex företag vilka äro likartade i så måtto, att en väsentlig del av varulagren utgöres av järn- och stålprodukter, visar sålunda att ineliggande varulager med ett förkrigsvärde av 186 miljoner kronor nedskrivits till 57 miljoner kronor. Nedskrivningsprocenten hos de olika företagen varierade mellan 55 och 87 procent. Räknat från förkrigsvärdet hade varulagren nedskrivits med 129 miljoner kronor; om varulagrens verkliga värden omräknats efter priserna vid 1943 års utgång torde nedskrivningen kunna uppskattas till omkring 300 miljoner kronor. Därutöver hade kontraherade varor nedskrivits med 25 miljoner kronor.

Det anförda torde visa att varulager ofta nedskrivas till lägre värden än vad som erfordras med hänsyn till påräknelig prisfallsrisk. Genom nedskrivningarna skaffa sig de skattskyldiga stora räntefria skattekrediter, vilka blivt större än vad som synes vara önskvärt ur statsfinansiell synpunkt. Regeringsrättens beslut i fråga om nedskrivning å kontraherade varor innebär en ökning av basen för den fria varulagervärderingen som icke är av tillfällig natur, eftersom hos många företag kontrakt rörande varuleveranser finnas vid varje balansdag.

I promemorian behandlas därefter frågan om utformningen av särskilda bestämmelser för begränsning av rätten till nedskrivning å kontraherade varor. Härom anføres:

Lagbestämmelserna synas böra givas sådan avfattning att avdrag för nedskrivning å kontraherade varor endast medgives om den skattskyldige kan anföra sannolikhetsskäl för att marknadspriset å den kontraherade varan vid leveransdagen kommer att understiga det kontraherade priset. Om marknadspriset vid balansdagen understiger det kontraherade priset, bör den skattskyldige ha rätt att i överensstämmelse med bestämmelserna i 100 § 1944 års aktiebolagslag nedskriva kontraherade varor till det lägre priset.

De föreslagna bestämmelserna skulle innebära, att avdrag för nedskrivning å kontraherade varor under normala förhållanden endast i undantagsfall kunde medgivas. En frikostigare rätt till avdrag för avskrivning å kontraherade varor synes böra tillförsäkras företag vilkas verksamhet är av sådan art, att värdet å kontraherade varor regelmässigt avsevärt överstiger värdet av ineliggande varor och om de med varuinköpen förbundna riskerna äro så stora, att erforderliga reserveringar icke kunna bildas genom nedskrivning av ineliggande lager.

Om den fria lagervärderingen sålunda inskränkes, synes en gränsdragning mellan tillgångar som omfattas av den fria lagervärderingen och kontraherade tillgångar bliva nödvändig. En sådan gränsdragning synes i huvudsak böra anknyta till vad som var allmänt affärsbruk i vårt land före år 1939. Bestämmelserna torde kunna utformas så, att varulagret skulle omfatta varor som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning samt varor som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Därjämte kan möjligen ifrågasättas att låta kontanta betalningar till säljaren för icke levererade varor få jämsställas med varulager. Enbart den omständigheten, att köpeskillingen för kontraherade varor deponerats hos tredje man, vilket förekommer vid s. k. remboursbetalning, skulle däremot ej medföra att sådana varuinköp kunde hänföras till varulager.

I fråga om två tillgångsgrupper av väsentlig ekonomisk betydelse nämligen kontraherade träkol och inköpta avverkningsrätter var bokföringspraxis före år 1939 ej enhetlig. Bokföring av inköpta avverkningsrätter skedde i allmänhet först då köpeskilling erlades, varvid avverkningsrätter i allmänhet behandlades som fordringar vilka i balansräkningarna upptogos till värde motsvarade köparens faktiska utlägg. Någon gång upptogos emellertid inköpta avverkningsrätter som varulager. Något oftare förekom att kontraherade inköp av träkol bokfördes som varulager redan före leveransen, men man torde ej kunna göra gällande att sådana bokföringsåtgärder motsvarade vedertaget affärsbruk. Den eventuellt ifrågasatta bestämmelsen om kontantbetalningar för icke levererade varor skulle innebära, att kontraherade inköp av avverkningsrätter samt träkol ibland finge jämsställas med varulager, vilket särskilt i fråga om avverkningsrätter skulle innebära en väsentlig utvidgning av basen för den fria varulagervärderingen.

I promemorian förekommer vidare som nämnts utredning angående eventuella åtgärder för begränsning av rätten till nedskrivning å inneliggande varulager. I samband härmed framhåller Annell, att obligatorisk skyldighet för bokföringsskyldiga rörelseidkare att i sina inkomstdeklarationer lämna uppgift rörande varulagervärderingen torde böra införas för att möjliggöra för skattemyndigheterna att kontrollera värderingen.

Yttrandena.

Kammarrätten tillstyrker införande av den i promemorian ifrågasatta uppgiftsskyldigheten beträffande varulagervärderingen men hemställer, att ytterligare åtgärder i förslagets syfte ställas på framtiden i avvaktan på det material för frågans bedömande, som genom fullständigare deklara-tionsuppgifter kan vinnas. Kammarrätten funne behovet av ändrade bestämmelser beträffande varulagervärderingen knappast tillfredsställande styrkt. Det vore vanskligt att på grundval av allenast det material, som innefattades i promemorian, tillstyrka en lagändring av den i såväl principiellt som materiellt avseende synnerligen betydelsefulla innebörd, som förslaget ägde. Förslaget byggde nämligen på principer, som direkt strede mot dem, på vilka gällande lags bestämmelser i förevarande avseende vilade. Å andra sidan vore det redan på grund av vad som förekommit icke uteslutet, att åtminstone under

senare år och inom vissa företag praktiserats en så kraftig nedskrivning av värdena vid varulagervärderingen, att redan med stöd av gällande bestämmelser ett ingripande av skattemyndigheterna varit befogat. Att detsamma dock uteblivit eller icke fått önskvärd omfattning, torde få tillskrivas bristande underlag för en ingående granskning av de skattskyldigas lagervärderingar. Det syntes vid dylikt förhållande i första hand vara av vikt, att sådant material utan omgång ställdes till skattemyndigheternas förfogande.

Därefter framhåller kammarrätten, att om missbruk förekommit i fråga om den fria lagervärderingen, sådant sannolikt först under krigsåren förekommit i mera avsevärd omfattning samt anför vidare:

Regeringsrättens den 11 juni 1945 meddelade utslag, enligt vilket samma värderingsregler skola gälla för kontraherade som för levererade varor, ger dock vid handen, att enbart den omständigheten, att nedskrivningen avser värdet å blott kontraherade, men ännu icke levererade varor, icke innebär ett missbruk av den fria lagervärderingen. Enligt promemorieförfattarens mening utgör dylik nedskrivning emellertid en överdrift i avseende å varulagernedskrivning, som bör hejdas genom ändrad lagstiftning. Kammarrätten anser emellertid, att förhållandena under krigsåren och de risker, som efterkrigsåren ofrånkomligen innefatta, skapat och skapa ett bjudande intresse för de skattskyldiga rörelseidkarna att iakttaga all den försiktighet vid lagervärderingen, som deras ekonomiska ställning möjliggjort och möjliggör. En sådan försiktighet innebär icke blott en viss garanti mot bakslag för dem i ekonomiskt avseende utan bidrager jämväl till åstadkommande av jämnhet i beskattningen de olika åren emellan. En dylik jämnhet eftersträvas helt naturligt av de skattskyldiga, och den måste även vara ett det allmännas intresse. Ett överdrivet fasthållande vid principen om att varje beskattningsårs förhållanden skola bedömas för sig kan nämligen icke vara ett oeftergivligt krav, något som för övrigt kommit till uttryck inom andra delar av skattelagstiftningen, t. ex. beträffande rätten till fri avskrivning å värdet av inventarier.

I varje fall synes det kammarrätten mindre lämpligt, att just i nuvarande tidsläge genomföra den avsedda begränsningen av den fria lagervärderingen. Under de närmaste åren kunna nämligen verkningarna av krigets upphörande medföra våldsamma prisfall. Det kan komma att visa sig erforderligt att göra stora nedskrivningar å kontrakt. Den osäkerhet, som alltid råder innan tillämpningen av en ny lagstiftning vunnit stadga, skulle i nuvarande läge vara särskilt betänklig.

Överståthållarämbetet hemställer, att särskilda bestämmelser om nedskrivning å kontrakt måtte snarast möjligt meddelas. Nedskrivning å kontraherade varor borde icke vara lagligen tillåten. Varje möjlighet till kontroll av dylika åtgärder vore praktiskt taget utesluten, och intet hindrade, att ett flertal rörelseidkare var i sin stad verkställde nedskrivning å ett och samma kontraherade, ännu kanske icke existerande varulager. Å andra sidan kunde givetvis sådana omständigheter föreligga, att vid ett köpeavtals ingående ett visst riskmoment förefunnes; icke minst vore detta fallet i fråga om surrogatvaror. I dylika fall funne överståthållarämbetet rimligt och riktigt, att en viss nedskrivning för kontraktsrisk medgäves, vilket givetvis icke innebure, att de kontraherade men icke levererade varorna betraktades såsom inne-

liggande lager. I fråga om kontrakt å varor, som vore för vederbörande verksamhet nödvändiga och beträffande vilka gjordes sannolikt, att ett prisfall vore förestående, borde vid taxeringen hänsyn kunna tagas till denna prisfallsrisk, exempelvis genom att avdrag medgaves för reservering, motsvarande prisfallsrisken.

Länsstyrelserna vitsorda allmänt behovet av inskränkningar i rätten till nedskrivning såväl å varulager som å kontraherade varor samt tillstyrka i princip vidtagande av åtgärder i förslagets syfte. Fem länsstyrelser anse emellertid, att förslaget icke bör bliva föremål för omedelbara lagstiftningsåtgärder. I vad speciellt angår frågan om rätten till nedskrivning å kontraherade varor må här återgivas vad följande länsstyrelser anfört.

Länsstyrelsen i Uppsala län framhåller, att nedskrivning å kontraherade varor — efter att före krigsutbrottet hava förekommit endast i sällsynta undantagsfall — under de senaste åren blivit alltmera allmän. Det hade konstaterats, att kontrakt ingåtts uteslutande för att få nedskrivningsmöjlighet och uppskjuta beskattningen. Även om nedskrivningen kunde hava varit motiverad på grund av krigsförhållandena och därmed sammanhängande förlustrisker torde behov av dylik avskrivningsmöjlighet icke föreligga under normala tider. Länsstyrelsen ansåge därför, att nedskrivning å kontrakt i regel icke borde medgivas, sedan prisnivån någorlunda stabiliserats. Innan så skett borde nedskrivning å kontrakt kunna medgivas för täckande av beräknad prisfallsrisk. Det torde dock vara nödvändigt, att även i framtiden möjlighet till nedskrivning å kontrakt funnes i speciella fall, exempelvis beträffande sådana varor, å vilka priserna även under normala tider fluktuerade kraftigt.

Länsstyrelsen i Kristianstads län understryker vikten av att åtgärder till förebyggande av missbruk i förevarande avseende vidtagas snarast möjligt och anför vidare:

Efter regeringsrättens utslag den 11 juni 1945 — — — kan nämligen befaras, att ett betydande antal rörelseidkare vid innevarande beskattningsårs utgång kommer att utnyttja den möjlighet till nedskrivning å kontraherade varor, som de tidigare i avvaktan på sagda regeringsrättsutslag eller i följd av vissa prövningsnämnders restriktiva inställning icke alls eller allenast i måttlig omfattning utnyttjat.

De föreslagna bestämmelserna rörande nedskrivning å kontraherade varor anser länsstyrelsen lämpliga. Möjligen skulle kunna ifrågasättas en längre gående nedskrivning med hänsyn till vid balansdagen eventuellt befarat prisfall på de inköpta varorna. Ett dylikt medgivande skulle emellertid ur kontrollsynpunkt medföra stora svårigheter. På grund härav och då denna fråga torde förlora i aktualitet i samma mån som förhållandena på det ekonomiska livets områden stabilisera sig, vill emellertid länsstyrelsen icke ifrågasätta en dylik utvidgning av den föreslagna nedskrivningsrätten.

Länsstyrelsen i Malmöhus län har principiellt intet att erinra mot förslaget om begränsning av rätten till nedskrivning å kontraherade varor, men anser den ifrågasatta friare nedskrivningsrätten knappast böra förbehållas endast sådana företag, där värdet å kontraherade varor *regelmässigt* överstiger värdet å inneliggande lager. Det hade, i synnerhet under senare år, ofta inträff-

fat att företag, som i vanliga fall fått sitt lagerbehov för kommande året täckt under månaderna strax före bokslutet, tvingats att på grund av bristande leveransförmåga hos säljarna kontrahera erforderliga partier för senare leverans. Även dessa företag syntes höra medgivas rätt till nedskrivning å kontraherade varor i samma utsträckning som normalt skulle skett å inneiggande lager.

Länsstyrelsen i Hallands län åberopar ett yttrande av taxeringsrevisorn i länet. Denne ifrågasätter bland annat införande av en bestämmelse, att, om de för leverans inköpta varorna inkomma kort tid efter balansdagen och kvantiteten motsvarar två månaders normal förbrukning i rörelsen, de må behandlas som ineliggande varulager och nedskrivnas enligt samma regler som gälla för sådant.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län framhåller, att föreskrifter till förhindrande av missbruk i särskilt hög grad äro erforderliga i fråga om nedskrivning å kontraherade varor, då en obegränsad frihet i detta avseende inbjuder till missbruk av olika slag, speciellt med hänsyn till möjligheten av att både säljare och köpare kunna nedskrivna värdet av samma varor. Länsstyrelsen har intet att erinra mot att rätten till nedskrivning å kontraherade varor normalt inskränkes till sådana fall, då sannolikhetsskäl kunna anföras för att en varas pris kommer att sjunka, men framhåller vikten av att den för vissa fall ifrågasatta möjligheten till frikostigare avskrivning — i och för sig behöfelig — utformas så, att den icke kan åberopas av alla skattskyldiga och därmed i tillämpningen blir huvudregel.

Av de länsstyrelser (i Jönköpings, Blekinge, Älvsborgs, Örebro och Kopparbergs län), som visserligen tillstyrka inskränknningar i nedskrivningsrätten men icke anse det föreliggande förslaget böra läggas till grund för omedelbara lagstiftningsåtgärder, framhåller *länsstyrelsen i Blekinge län*, att i detta län kunna erfarenheter gäva vid handen, att ej endast juridiska utan även fysiska personer nedskrivit kontrakt å varor med avsevärda belopp. Under det att prisfallsriskerna å dylika kontrakt under normala förhållanden som regel vore inga eller obetydliga, måste det under kristider, liknande den nu rådande, för åtskilliga näringsidkare framstå som nödvändigt att göra betydande reserveringar för att trygga sig för de risker, vilka vore förbundna med inköpskontrakt. Man skulle här kunna tänka sig som en godtagbar möjlighet att pålägga de företag, vilka måste reservera sig mot kontraktsrisk, skyldighet att visa behörigheten av härför gjorda avsättningar. För att få fram ett enhetligt bedömande av nedskrivningsbehovet vore det emellertid önskvärt, att ett centralt organ funnes att tillgå, som kunde lämna vägledande besked i sådana frågor. Möjligheterna att begränsa rörelseidkarnas rätt att vid taxering få avdraga reserveringar i varulager och inventarier eller i kontrakt å dessa tillgångar borde göras till föremål för ytterligare sakkunnig utredning. Vid utredningen borde beaktas, att legitima och ur det allmännas synpunkt önskvärda reserveringar ej finge motarbetas. Vidare syntes det vara önskvärt att i detta sammanhang lagstiftningen om rätt till skattefria avsättningar till investeringsfonder bleve föremål för översyn.

Länsstyrelsen i Älvsborgs län anser, att bestämmelser snarast möjligt borde utfärdas till förhindrande av påtalade överdrifter, men länsstyrelsen finner den verkställda utredningen icke vara tillräckligt djupgående för ett slutgiltigt bedömande av dessa omfattande spörsmål. En vidare överarbetning — bland annat med hänsyn till främmande länders lagstiftning på området — torde därför vara att tillråda. Frågan torde därjämte vara av beskaffenhet att böra behandlas av 1944 års allmänna skattekommitté i samband med dess utredning av frågan om beräkning av nettointäkt av rörelse. Emellertid torde redan det framlagda förslaget komma att medföra en minskad benägenhet för företagen att gå till vidare överdrifter i fråga om sina nedskrivningar.

Länsstyrelsen i Örebro län uttalar den meningen, att den rätt till praktiskt taget fri lagervärdering, som skattepraxis kommit att godkänna, av de skattskyldiga begagnats till alltför långt gående nedskrivningar av lagertillgångar. Då numera rätten till fri värdering i praxis utsträckts att gälla även kontraherade lagertillgångar, befarar länsstyrelsen, att de påtalade överdrifterna ytterligare öka. Länsstyrelsen finner därför den föreslagna inskränkningen av rätten till avskrivning å kontraherade varor vara befogad. Beträffande tiden för ikraftträdandet av de föreslagna bestämmelserna framhåller emellertid länsstyrelsen, att många skäl tala mot ikraftträdande redan vid 1946 års taxering, samt anför vidare:

Sålunda komma de företag, som redan verkställt eller inom närmaste tiden komma att verkställa sina bokslut i överensstämmelse med nu gällande regler, i ett oförmånligt läge. I vissa fall ha lagerminskningar förorsakats genom statliga åtgärder, t. ex. beslagttagande av massaved. Sistnämnda omständigheter liksom det labila läge, som för närvarande råder inom näringslivet, göra det motiverat att i bokslut, som uppgöras för innevarande år, tillåta nedskrivning å kontraherade varor i samma utsträckning som för inneliggande lager. Som länsstyrelsen i annat nu avgivet yttrande framhållit, kommer vidare avvecklingen av krigskonjunkturskatten att ställa stora krav på taxeringsmyndigheterna, varför den ansvällning av arbete, som kan väntas följa, då de föreslagna bestämmelserna träda i kraft, ytterligare försvåra dessa myndigheters arbetsförhållanden. Länsstyrelsen förordar därför, att de föreslagna åtgärderna uppskjutas något år.

Länsstyrelserna i Jönköpings och Kopparbergs län framhålla, att ändring av gällande bestämmelser om varulagervärdering borde ske först i samband med att frågan om kvittning av förlust i rörelse under ett beskattningsår mot vinst under ett annat finge sin lösning. Förstnämnda länsstyrelse anför dessutom, att den förordade begränsningen i den fria lagervärderingen med hänsyn till de nuvarande ovissa förhållandena borde träda i kraft först sedan riskerna för ett allmänt prisfall bortfallit.

1944 års allmänna skattekommitté hemställer, att, så snart med rådande förhållanden lämpligen kan ske, bestämmelser om den skatterättsliga behandlingen av kontraherade varor meddelas, samt anför vidare:

När genom 1928 års lagstiftning den allmänna regeln infördes, att »inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder», avsåg man där-

med att såvitt möjligt åvägabringa överensstämmelse mellan företagets bokföringsmässiga vinst och den till beskattning uppgivna vinsten. Därmed bands vinstresultatet vid den av rörelseidkare gjorda lagervärderingen, som skulle godtagas, därest den icke stod i strid med »god köpmannased». Rättspraxis har emellertid sedan, stödande sig på viss bokföringsexpertis, godkänt en så vid tolkning av begreppet »god köpmannased», att det kommit att omfatta nästan hur låg lagervärdering som helst. Genom 1938 års lagändring har dessutom för aktiebolag m. fl. juridiska personer en obegränsad avskrivning å inventarier möjliggjorts. Det sista ledet i denna utveckling var Regeringsrättens i promemorian refererade utslag detta år, enligt vilket samma värderingsregler skola gälla för kontraherade som för levererade varor. Rörelseidkarna, och bland dem särskilt aktiebolagen, hava härigenom erhållit så vidsträcktta möjligheter till ned- och avskrivningar, att de nästan efter gottfinnande kunna reglera den i bokföringen och för beskattningsändamål uppgivna årsvinsten också på längre sikt. Detta innebär, att de vinstmedel, som ej absorberas av utdelningar, skatter eller obligatoriska fondavsättningar, och som företagen därför ej behöva framtaga i bokföringen, bli skattefria, så länge de behållas inom företagen som »dolda reserver». Då denna utveckling säkerligen ej har förutsetts av lagstiftaren och då det rättsliga underlaget för densamma synes vara synnerligen bräckligt, utgör redan detta förhållande en tillräcklig anledning att upptaga hela detta problemkomplex till förnyad prövning. Den remitterade promemorian hänför sig visserligen endast till den fria lagervärderingen, men skattekommittén vill betona, att också frågan om den fria avskrivningen av inventarier bör behandlas i detta sammanhang.

Enligt skattekommitténs mening är emellertid detta problemkomplex både så betydelsefullt och så komplicerat, att det åtminstone delvis måste göras till föremål för en grundlig utredning, innan man skrider till ny lagstiftning i ämnet. Skattekommittén har själv upptagit dessa frågor på sitt arbetsprogram men har hittills ej hunnit ägna sig åt dem i någon större grad. Först och främst måste en principiell jämförelse göras mellan för- och nackdelar hos det nuvarande systemet och det system, som gällde före 1928 års lagstiftning. Det nuvarande systemets förtjänst ligger främst däri, att möjligheten att skapa skattefria reserver stimulerat kapitalbildningen särskilt hos aktiebolagen, vartill kommer, att företagen genom sin starka konsolidering blivit väl rustade att uthärda de påfrestningar som kunna uppkomma vid en eventuell utveckling i depressiv riktning. Å andra sidan är att märka, att ej alla företag kunna tillgodose sitt kapitalbehov genom dylikt skattefritt sparande, och att vissa företag därför bli mer ogynnsamt ställda än andra, vilket kan medföra en skev utveckling inom näringslivet. Vidare torde det vid den minskning av skatteunderlaget, som blir följden av den ifrågavarande, om ock temporära skattefriheten, knappast kunna undgås, att skattestrycket ökas för övriga skattedragare. Dessa skäl för och mot det nuvarande systemet behöva som sagt underbyggas med mera djupgående utredningar, men vid en preliminär avvägning av desamma har skattekommittén dock kommit till den uppfattningen, att det nya systemet icke bör oförändrat upprätthållas för framtiden. — — —

Om man utgår ifrån att företagens möjligheter att skattefritt skapa reserver bör begränsas genom ny lagstiftning, bör vidare utredas, hur de övergångssvårigheter, som härvid uppkomma för företagen, skola övervinnas. Då man måhända kan räkna med att de dolda reserverna i varulager för närvarande och i nuvärde representera ett belopp av cirka 800 miljoner kronor, skulle en lagändring, som med ett slag gör hela detta belopp skattepliktigt, medföra en skattehöjning som i storleksordning ungefär motsvarar

aktiebolagens hela skattebörd under ett år (bortsett från krigskonjunkturskatten). Skulle samtidigt en skärpning också äga rum beträffande reglerna om avskrivning å inventarier, skulle läget tydligen kunna bli mycket allvarligt för många företag, som investerat de medel, som motsvara de dolda reserverna, i reala tillgångar och alltså ej hava dem tillgängliga i likvid form. Det måste därför noga undersökas, i vilken utsträckning, i vilket tempo och i vilka former de nuvarande dolda reserverna kunna tagas till beskattning utan att företagen därigenom komma i svårigheter.

Så länge utredningar av detta slag ej föreligga, torde endast en provisorisk lagstiftning kunna ifrågasättas, vilken då skulle hava till uppgift att förhindra en ytterligare ökning av de nuvarande dolda reserverna. Om skattekommittén från denna synpunkt bedömer de i promemorian framställda förslagen, vill kommittén i fråga om nedskrivning å kontraherade, men icke levererade varor som sin åsikt uttala, att dylik nedskrivning är något, som icke bör vara lagligen tillåtet. — — — Å andra sidan utgör bundenheten vid ett köpekontrakt till fixerade priser mången gång en icke oväsentlig risk, som måste bedömas dels med hänsyn till prisläget vid balansdagen, dels ock med hänsyn till tidpunkten för leveransen samt till sannolikheten av prisfall under mellantiden. I dylika fall finner kommittén rimligt och riktigt, att en viss avsättning eller reservering för dylika risker (s. k. kontraktsrisker) medgives. Sålunda skulle avsättning alltid få äga rum, om marknadspriset vid balansdagen understiger det kontraherade priset. Vidare måste anses befogat, att en rörelseidkare, som kontraherat inköp till vissa fastställda priser men som på grund av ett labilt marknadsläge måste räkna med att varan före leveransdagen kan undergå ett prisfall, får gardera sig för denna prisfallsrisk genom en däremot svarande reservering. Särskild vikt bör tillmätas denna synpunkt i fråga om ersättningsvaror och sådana varor, varå det rådande bristläget skapat onormalt höga priser. Kommittén åsyftar härmed närmast kontrakt angående kristidsvaror, härunder inbegripet träkol, ved och torv såsom ersättning för stenkol, ävensom kontrakt angående averkningsrätter, men även kontrakt angående vissa andra varor beträffande vilka ett prisfall redan ägt rum eller med stor sannolikhet kan befaras före leveransens fullgörande.

Av anförda skäl vill skattekommittén för sin del förorda att sådana bestämmelser snarast meddelas, att därav klart framgår att nedskrivning å kontraherade men icke levererade varor i princip icke godtages vid taxeringen, men att tillika — särskilt med hänsyn till för närvarande rådande tidsförhållanden — möjlighet lämnas till avsättning för kontraktsrisk.

Två av kommitténs ledamöter (bankdirektören K. E. Browaldh och direktören N. W. Lundblad) ha uttalat en särskild mening beträffande motiveringen till kommitténs hemställan samt beträffande synpunkterna hur de skatterättsliga reglerna i förevarande avseende böra utformas. Dessa ledamöter ifrågasätta ett uppskov med hela frågan om varuvärderingen, till dess att prisläget hunnit något så när stabilisera sig och man hade bättre möjligheter än nu att överblicka de ifrågasatta begränsningarnas konsekvenser i olika hänseenden. Även om företagen härvid skulle få möjlighet att ytterligare utvidga de marginaler mellan bokföringsvärden och aktuella dagsvärden, som nu föreläge, särskilt genom utnyttjande av den nedskrivningsrätt å kontraherade varor, som fastslagits genom regeringsrättens utslag den 11 juni 1945, syntes detta näppeligen behöva föranleda några större betänkligheter. Begränsningsreglerna förutsattes ju i varje fall komma att drabba

icke blott de efter reglernas ikraftträdande nyskapade reserverna utan även tidigare existerande, och de befarade åtgärderna komme alltså icke att bereda någon lättnad i skattehänseende. Den enda följden skulle bli en för ett eller annat år räntefri skattekredit, men en sådan räntefrihet kunde icke tillmätas någon avgörande betydelse, då det gällde en fråga av förevarande storleksordning. Dessutom komme ju både den successivt ökade möjligheten att skaffa varor och de påtagliga prisfallsriskerna att starkt begränsa företagens behov av och intresse för omfattande kontraktköp. I själva verket talade all sannolikhet för att ett uppskov med reglernas utformning skulle få en effekt, rakt motsatt den förut antagna. Risken för nya regler kunde väntas bli ett kraftigt incitament för dem, som till äventyrs redan förut hade verkliga dolda reserver i sitt lager, att successivt framtaga dessa till beskattning för att därigenom i varje fall fördela likviditets- och beskattningseffekten över flera år.

Beträffande själva sakfrågan framhålla reservanterna, att man, om prisförhållandena vore något så när stabila och möjligheterna att anskaffa varor obeskurna, knappast torde kunna resa några allvarligare invändningar mot en begränsning av den nu gällande nedskrivningsrätten för andra leveranskontrakt än av vissa speciella typer, som alltid borde behandlas som lagervaror (jfr vad i det följande sägs vid behandling av frågan om gränsdragningen mellan kontrakt och lagervaror). Vidare anföra reservanterna.

Under sådana »normala» förhållanden ha de på leveranskontrakt vilande varorna i allmänhet så relativt ringa betydelse i förhållande till lagret i övrigt, och prisfallsriskerna äro så begränsade, att något speciellt långtgående prisfallsskydd då ej torde av affärsmissiga hänsyn erfordras för deras del. Under dylika förhållanden torde det vara tillräckligt med en nedskrivningsrätt i följande tre hänseenden:

a) Om marknadspriset på balansdagen understiger det kontraherade priset, torde den skattskyldige enligt aktiebolagslagen få anses ha ovillkorlig skyldighet att göra en reservation, motsvarande skillnaden mellan anskaffnings- och marknadspris. En dylik reservation måste givetvis också vara i skattehänseende avdragsgill.

b) Därest prisutvecklingen i allmänhet eller andra särskilda omständigheter göra det sannolikt, att varan kommer att falla i pris, innan den försålts, bör en med hänsyn härtill gjord skälig reservation för kontraktsriskens godkännas såsom skattemässigt avdragsgill.

Till förekommande av att nedskrivningsrätten å kontrakt begagnades i större utsträckning än vad här förutsatts torde böra föreskrivas, att nedskrivningar å kontrakt eller reserveringar för kontraktsrisker skola redovisas särskilt i deklarationen.

De nedskrivningsregler för kontraherade varor, som ur företagsekonomisk synpunkt kunna anses tillfredsställande under normala förhållanden äro emellertid icke godtagbara i dagens situation och med hänsyn till det läge, som sannolikt är att förutse för de närmaste åren. Såsom förut framhållits — — — äro riskerna för mycket stora och hastiga prisfall ytterst aktuella, och de äro särskilt påtagliga, när kontrakten gälla ersättningsvaror, som kunna förutsättas bli mer eller mindre värdelösa, allt eftersom varutillgången ökas. Härtill kommer att leveranskontrakten för närvarande av fullt legi-

tima skäl på många områden nått en omfattning långt utöver den normala. På grund av svårigheten att anskaffa varor har en stor del av den normala lagerhållningen fått ersättas med kontrakt, och därjämte har man till säkerställande i möjligaste mån av produktion och varuomsättning ofta nödgats täcka in sitt behov för avsevärt längre tid än under normala förhållanden. Ett typiskt exempel härpå kan hämtas från bränsleförsörjningen.

Skulle det emellertid av ett eller annat skäl anses nödvändigt att redan upptaga förevarande fråga till avgörande, måste man i varje fall förutsätta, att — vid sidan av de ovan nämnda för mera normala förhållanden avsedda reglerna — vissa övergångsbestämmelser införas, som möjliggöra att hänsyn toges till nu rådande speciella förhållanden. Dessa undantagsregler synas i huvudsak kunna givas följande innebörd.

1) Med hänsyn till de starka prisstegringarna och ovissheten om den framtida prisutvecklingen bör finnas en rätt att utan företeende av bevisning om den sannolika prisutvecklingen skriva ned alla kontraherade varor till det under åren närmast före kriget gällande lägsta marknadspriset.

2) Kan den skattskyldige göra sannolikt, att en dylik nedskrivning icke är tillräcklig att täcka den prisfallsrisk, som kan föreligga intill tiden för varans försäljning respektive i fråga om råvaror och halvfabrikat för försäljning av den färdiga produkten, bör en av omständigheterna betingad ytterligare nedskrivning medgivas. — En dylik extra nedskrivningsrätt torde väl i huvudsak komma att gälla ersättningsvaror av olika slag.

3) Med hänsyn till ovissheten om den takt, i vilken en återhämtning i världshandeln och därmed en mera stabil prisnivå kan vara att förvänta, bör övergångstiden göras relativt lång, förslagsvis åtminstone fem år. Några större betänkligheter häremot böra icke behöva föreligga. Såsom i annat sammanhang tidigare framhållits, förlora de skattskyldiga intresset av längre gående nedskrivningar, om de kunna antaga, att de därigenom tillfälligt från beskattning undantagna medlen ändå relativt snart bli beskattade. Dessutom äro prisfallsriskerna och räntekostnaderna säkerligen numera tillräckligt stora för att hindra kontraktsköp av enbart skattetekniska skäl.

Taxeringsnämndsordföranden anser den föreslagna begränsningen av rätt till nedskrivning av kontraherade varor vara rimlig.

1944 års skattesakkunniga framhålla, att för ett definitivt ståndpunktstagande till de i promemorian skisserade förslagen erfordras ett klarläggande av inkomstbegreppets omfång beträffande förvärvskällan rörelse. Man måste veta, i vad mån värdestegring å tillgångar, som användes i rörelse, ansåges böra beskattas såsom inkomst samt i vilken utsträckning principen om beskattningsårets slutenhet skulle upprätthållas beträffande rörelse. De framlagda förslagen måste ses i ett större sammanhang än ur bokföringsmässiga och taxeringstekniska synpunkter. De sakkunniga vore icke beredda att uttala sig för någon viss avvägning av beskattningens tyngd för förvärvskällan rörelse utan en jämförande analys av inkomstbegreppets utformning beträffande samtliga förvärvskällor och inskränkte sig därför till att granska promemorians förslag med utgångspunkt från det nuvarande läget på beskattningsområdet. Härefter anföra de sakkunniga bland annat:

I promemorian föreslås, att avdrag för nedskrivning å kontraherade varor skall kunna medgivas, om den skattskyldige kan anföra sannolikhetsskäl för att marknadspriset å den kontraherade varan vid leveransdagen kommer att

understiga det kontraherade priset. Ett stadgande av sådant innehåll skulle säkerligen leda till ojämnhet och osäkerhet i taxeringarna och vara ägnat att befrämja uppkomsten av skattetvister. Det synes heller ej kunna anföras några principiella skäl för att kontraherade varor skola behandlas annorledes än inneliggande varulager, om blott de föreliggande köpekontrakten äro bindande. För bedömandet av värdet å en tillgång i rörelse är det likgiltigt, om tillgången är av sakrättslig eller obligationsrättslig natur. Det avgörande bör vara tillgångens betydelse ur rent ekonomisk synpunkt. Riskerna för framtida prisfall och förluster torde ofta vara särskilt stora beträffande de kontraherade varorna. Ju längre fram i tiden leveransdagen ligger, desto mer berättigad synes köparen böra vara att göra avsättningar för att möta riskerna, men desto svårare är det också för honom att förete någon bevisning för att prisfall skall komma att äga rum. I promemorian har det ej heller ansetts lämpligt att helt utesluta kontraherade varor från det skattemässiga nedskrivningsförfarandet, men där har endast räknats med dylika varor såsom bas för avskrivning i de fall, då riskerna å de kontraherade varorna ej kunna täckas av dolda reserver i det inneliggande varulagret. — — —

Om man ur principiella synpunkter finner det ovedersägligt, att kontraherade varor böra jämföras med köparens inneliggande varulager, är det å andra sidan nödvändigt att taga ställning till frågan om säljarens avskrivningsrätt. Likaväl som inköpta men ej erhållna varor böra kunna bli föremål för avskrivning, bör avskrivning å försälda men ej levererade varor underkastas viss begränsning. Beträffande dessa senare föreligger i regel icke någon risk för förlust genom prisfall. Risken kan vara, att köparen kommer på obestånd och ej kan fullfölja avtalet, men en sådan risk synes man i allmänhet kunna bortse från. Emellertid torde i den praktiska tillämpningen kunna uppstå stora svårigheter, om man vill värdera varulagret med hänsyn till föreliggande avtal om fullgörande av leveranser, framför allt i fråga om företag, som förädlade råvaror eller halvfabrikat. Priset för försäljningskontraherade helfabrikat skulle icke utan vidare kunna läggas till grund för bestämmandet av det värde å råvaror eller halvfabrikat, vilket borde gälla vid värderingen av de delar av säljarens varulager, som täckas av leveranskontrakt, utan det kontraherade priset finge reduceras med hänsyn till bl. a. förädlingskostnader. Det skulle ofta krävas en omfattande utredning för att komma fram till ett riktigt resultat.

Om det icke låter sig göra att tillförlitligt bestämma det genom leveranskontrakt säkerställda försäljningsvärdet för de delar av säljarens varulager, som svara mot de kontraherade leveranserna, synes det föreligga en annan möjlighet att begränsa säljarens avskrivningsrätt, vilken måhända kan förtjäna att närmare utredas. Har säljaren avslutat ett leveranskontrakt före balansdagen, får han i normala fall antagas ha betingat sig ett pris, vilket täcker marknadsvärdet å de i hans lager ingående varor, som kunna disponeras för leveransen. Skulle prisfall å sådana varor inträffa efter balansdagen, drabbas säljaren icke härav, såvitt angår av leveransen berörda varor. Det synes därför icke vara obilligt, att säljaren ej får utan beskattningspåföljd sätta värdet å den del av varulagret, som täckes av leveranskontrakt, lägre än enligt det s. k. lägsta värdets princip. En sådan ordning synes kunna gälla, oavsett om säljarens anspråk på den utfästa köpeskillingen bokföres såsom tillgång och motsvarande förpliktelse att prestera varor såsom skuld eller om bokföring av leveranskontrakt underlåtes. På samma sätt borde i så fall nedskrivning å varor, som inköpts å kontrakt, kunna begränsas, därest risken för framtida prisfall å dessa kunde anses eliminerad genom egna leveranskontrakt. Begränsningen synes i första hand böra hänföra sig till det inneliggande varulagret och, i den mån detta ej förslår, utsträckas till kontraherade varor. I övriga fall skulle avskrivning å inköpta men ej

levererade varor kunna tillåtas utan konsekvenser i beskattningshänseende ned till samma gräns som gällde beträffande varulager.

Skulle det visa sig omöjligt att förhindra obehöriga avskrivningar hos säljaren beträffande kontraherade varor, kunde detta åberopas såsom ett skäl för att ej heller medgiva avskrivning å inköpta men ej levererade varor. Om säljarens avskrivningar ej begränsades med hänsyn till upprättade försäljningskontrakt, skulle nämligen nedskrivning av ett och samma varuparti kunna ske två gånger, dels hos säljaren och dels hos köparen. Det kunde också anföras, att en kvittning i stort sett skulle komma att äga rum. För det enskilda företaget blir detta emellertid ofta icke fallet. Många företag arbeta med kortfristiga leveransavtal men måste i god tid träffa avtal om inköp av råvaror med hänsyn till den erfarenhetsmässiga omsättningen under kommande år.

De sakkunniga äro givetvis medvetna om de praktiska svårigheterna att förhindra obehöriga avskrivningar, om avskrivning å inköpta men ej erhållna varor tillåtes, men anse det nödvändigt att söka övervinna dessa svårigheter, enär ett uteslutande av kontraherade varor såsom bas för skattemässigt tillåten avskrivning skulle leda till alltför stora olikformigheter i beskattningen av rörelseidkare.

Kooperativa förbundet anför:

Kooperativa förbundets styrelse har tidigare i olika sammanhang framhållit betydelsen för hela det svenska näringslivet av de lagerreserver, som kunnat samlas inom olika företag, särskilt aktiebolag och ekonomiska föreningar. Dessa reserver ha utan tvivel medverkat till att vårt land utan alltför svåra ekonomiska påfrestningar kunnat genomgå depressionsperioden i början av 1930-talet. Utmärkande för de större och tongivande svenska företagen är jämnheten i deras drift och avkastning, baserad på tillgången till stora, försiktigt värderade lager av egna produkter eller inköpta handelsvaror. Med denna ekonomiska soliditet har även följt möjligheten att vidmakthålla en relativt jämn sysselsättning av den anställda personalen. Härigenom kunna de svenska företagen sägas intaga en särställning vid jämförelse med vissa främmande länder, där man ofta låter dagsläget påverka företagens vinstredovisningar. Den jämnhet i avkastningen, som de svenska företagen allmänt uppvisa, måste även vara till stor fördel för det allmänna, som däri-genom kan påräkna säkrare och jämnare skatteintäkter.

Genom 1928 års skattelagstiftning om lagervärderingen godkändes den praxis om friare värdering av varulager, som arbetat sig fram på grund av de sorgliga erfarenheter, som vanns under deflationstiden efter förra världskriget. Särskild vikt måste tillmätas det faktum, att statsmakternas medgivande av den fria lagernedskrivningen nu verkligen kan möjliggöra den anpassning nedåt av prisnivån, som kan väntas efter det att krigstidens knapphetshushållning upphört. Detta kan beräknas ske, sedan varutillgången på världsmarknaden och i vårt land ökat så starkt, att efterfrågan helt kan tillgodoses. Det är bland annat med sikte på denna tidpunkt, som reserver måste finnas tillgängliga. För att det av statsmakterna beslutade penningpolitiska programmet skall kunna realiseras, måste det förutsättas, att gjorda lageravskrivningar i erforderlig omfattning få tagas i anspråk av företagen för att möta de väntade förlusterna å ineliggande lager vid tillämpande av den s. k. återanskaffningsprincipen för varornas prissättning.

Det ligger för övrigt nära till hands att jämföra lageravskrivningarnas roll med konjunkturinvesteringsfondernas såsom ett utjämningsmedel. Skillnaden är, att företagen själva ha större frihet att förfoga över reserver, som samlats i form av lageravskrivningar. Enligt styrelsens mening bör just denna

större frihet att disponera dylika reserver vara av största värde för att stabilisera produktion och sysselsättning inom näringslivet.

Vad beträffar avskrivningarna å s. k kontrakt, så är det ju obestriddigt att detta är en jämförelsevis ny företeelse inom företagens resultatsredovisningar. Säkerligen är det dock så att de nuvarande ekonomiskt osäkra tiderna framtvinga omfattande åtgärder för att på längre sikt tillförsäkra företagen tillgång till nödiga råmaterial, handelsvaror och förbrukningsartiklar. De långa leveranstiderna giva ökad betydelse åt leveranskontrakten, vilkas stegrade omfattning kan anses som ett slags kristidssymptom. Under normalare tider kommer deras frekvens att avtaga, men så länge de florerar måste man nog förstå att företagarna räkna med de ekonomiska risker, som alltid äro förbundna med leveranskontrakten. Särskilt då det gäller varuköp från utlandet framträda dessa risker klart. Vid köp av exempelvis gummi eller kopra från transoceaniska länder måste månader och halvår förgå mellan kontraktets upprättande och varans ankomst till svensk hamn, och därefter förflyter regelmässigt ansevärd tid innan den färdiga produkten kan säljas. Under tiden föreligger risk för prisfall, mot vilket företagaren måste skydda sig genom reservationer. Särskilt i nuvarande oroliga övergångstider är denna risk verkligen aktuell, men att den förekommit även under de mera normala mellankrigsåren är lätt att påvisa.

Priset på rågummi å världsmarknaden var i oktober 1925 4 sh. 6 pence pr pound (0,45 kg) men nedgick inom ett år till 1 sh. 9 pence. Vid vissa tidpunkter år 1928 var motsvarande pris 8 pence, år 1930 endast 4 pence och år 1932 under 2 pence. Priset stegrades därefter under starka kastningar till max. 1 sh. 1 $\frac{3}{4}$ pence i mars 1937 för att i oktober samma år falla till 8 pence och i november 1937 till 6 $\frac{3}{4}$ pence. För kopra var priset per ton cif Karlshamn i januari 1935 kr. 190. Motsvarande tid 1936 var det 285 kr., 1937 kr. 450, 1938 kr. 257 och 1939 kr. 195. Bägge dessa varuslag ha således undergått prisfluktuationer, som inneburit differenser av mer än 50 procent.

Men även för industrier, som arbetat med inhemska råvaror, kunna kontrakt om leveranser innebära påtagliga risker. Särskilt kan detta märkas inom massaindustrien, där regelmässigt ett à två år hinner förflyta mellan inköpet av skogsprodukter och försäljningen av den färdiga varan.

Med detta önskar styrelsen som sin mening framhålla, att avskrivning å leveranskontrakt icke bör generellt förbjudas, särskilt när det gäller utomeuropeiska kontrakt och, med nu gällande långa leveranstider, utländska kontrakt överhuvud taget. Däremot är det givetvis av betydelse att missbruk förebyggas, om det kan påvisas, att ett kontrakt måste hava upprättats väsentligen för att skapa ett avskrivningsobjekt. Det är tydligt att avdrag å dylika kontrakt icke hör medgivas vid beskattningen. Detsamma bör gälla för leveransavtal, som ingåtts i spekulationssyfte, och överhuvud taget för sådana kontrakt, som icke betingats av omsorg att uppehålla eller utveckla ett företags normala verksamhet. Styrelsen anser därför lämpligt, att förtvångande anvisningar införas i lagtexten till förekommande av missbruk.

De övriga *näringsorganisationerna* ställa sig helt avvisande till de i promemorian framlagda förslagen.

Sveriges industriförbund åberopar ett yttrande av delegerade för förbundet, Stockholms handelskammare och vissa andra organisationer. I sistnämnda yttrande erinras om förhållandena efter förra världskriget, då den stora massan företagare ännu icke fått ögonen öppna för vikten av att lager-tillgångar icke upptoges till för höga värden. När efter kriget minskad efter-

frågan och prisfall inträdde, hade förluster uppstått, som icke sällan överstigit de under krigsåren redovisade vinsterna. Delegerade fortsätta:

Visserligen tala en del omständigheter för att konjunkturutvecklingen efter det nyligen avslutade världskriget icke kommer att gå efter samma linjer som efter det förra kriget, i varje fall så till vida, att man knappast behöver förutsätta en deflationsprocess av den våldsamma karaktär, som kännetecknade 1920-talets förra hälft. Men prisstegringarna ha dock även under detta krig varit så stora och framför allt så utomordentligt ojämna, att mycket betydande prissänkningar även nu äro att förutse. Detta är så mycket mera uppenbart som prisstegringarna på en hel del viktiga varor till väsentlig del äro att tillskriva alldeles speciella med kriget sammanhängande förhållanden, vilka komma att automatiskt så småningom bortfalla, t. ex. den prisfördyring å importvaror och därav tillverkade varor, som berott på krigsriskerna i transporthänseende och den fördyring, som följer med nödvändigheten att för olika ändamål använda ersättningsbränsle.

En annan faktor, som säkerligen kommer att få en utomordentlig betydelse för prisutvecklingen är den oerhörda ökning av produktionskapaciteten, som under kriget inträtt på en mängd områden och som gör, att man på litet längre sikt kan med ganska stor visshet räkna med en priskonkurrens, som kanske kommer att bringa ned många priser avsevärt under förkrigsnivån. Man behöver endast erinra sig sådana förhållanden som produktionskapaciteten i fråga om verktygsmaskiner, automobiler och verkstadsindustrien överhuvud samt aluminium, syntetiskt gummi, cellul o. s. v.

Vad som icke minst manar till en stor försiktighet, då det gäller att bedöma den framtida prisutvecklingen, är den mycket stora skiljaktighet i den allmänna prisnivån, som råder mellan vårt land och USA. Även om siffrorna kanske icke äro fullt jämförbara, kan i detta hänseende hänvisas till grosshandelspriserna som enligt den svenska indexserien stigit med 68 procent medan de i USA ökat med endast 38 procent. Även för sådana nyckelvaror som kokstackjärn och handelsjärn gäller, att prisstegringen varit väsentligt större i vårt land än i USA. Motsvarande procentsatser äro nämligen för kokstackjärn ca 75 procent och 20 procent och för handelsjärn ca 70 procent och 5 procent.

Ojämnheten i prisstegringarna gör, att det för närvarande och sannolikt för mycket lång tid framåt är uteslutet att vid diskussioner angående den framtida prisutvecklingen röra sig med några som helst generella antaganden rörande prisnivån. Man kan sålunda icke med utgångspunkt från någon generell prisindexserie, vare sig denna gäller grosshandelspriserna, importvarupriserna, exportvarupriserna eller någonting annat göra några ens tillnärmelsevis sannolika antaganden angående de individuella priserna. I vissa fall blir det måhända inga prisreduktioner alls eller t. o. m. prisstegringar. I andra fall har man att med ganska stor visshet räkna med prisfall på både 50 och 75 procent och mera i förhållande till det senaste krigsårets anskaffningspriser.

Riktigheten av dessa allmänna synpunkter kan redan nu illustreras genom de våldsamma prisfluktuationer på en mångfald varor, som under den korta tid som förflutit efter krigets slut redan hunnit göra sig gällande, och utan tvivel måste man räkna med att dessa abnorma prisrörelser under den närmaste tiden komma att fortsätta.

Såsom exempel därå kunna vi åberopa Statens Priskontrollnämnds PM, den 14 september 1945 rörande prisläget, nr 106, vari följande sammanställning finnes intagen:

V a r u s l a g	Nuvarande pris	Nu offererade priser Import	Förkrigspris
Kobolt	52 kr./kg	15: —	10: 50
Ferromangan.....	650 kr./ton	465: —	220: —
Ferromolybden.....	52 kr./kg	11: 50	10: —
Nickel.....	14: 85 kr./kg	3: 50	3: —
Titan.....	—	2: 40	2: 40
Vanadin.....	40 kr./kg	29: —	20: —
Volfram.....	17: 50 kr./kg	13: —	8: —
Tackjärn.....	244: 63 kr./ton	150: —	100: —

Delegerade angiva ytterligare ett antal exempel på varor, som nyligen varit eller med hög grad av sannolikhet kunna förutses bliva föremål för häftiga prisfall, samt anföra härefter:

Att under de labila förhållanden, som sålunda uppenbarligen för närvarande karakterisera varumarknaderna och under en obestämd framtid säkerligen komma att bliva rådande, reglera varuvärderingen genom bestämmelser, vilka skulle föranleda att lagertillgångarna icke bleve nedskrivna till värden, som med hänsyn till de mer eller mindre påtagliga prisfallsriskerna kunna anses betryggande, vore utan tvivel i utomordentligt hög grad ägnat att motverka det allmännas och näringslivets gemensamma strävanden att med alla till buds stående medel söka undgå en sådan olycklig konjunkturutveckling här i riket, som kännetecknade tiden efter förra världskrigets slut. Tidpunkten för vidtagande av restriktiva lagstiftningsåtgärder å detta område är i varje fall under nuvarande förhållanden den mest olämpliga.

Ett stort antal företag, vilkas räkenskapsår gått till ända efter den 1 mars innevarande år, ha redan framlagt de bokslut, som skola ligga till grund för nästkommande års taxering. Enbart av denna anledning skulle det vara i hög grad oskäligt att tillämpa den ifrågasatta begränsningen av nedskrivningsrätten vid nämnda taxering. Härtill kommer, att om författningsändringar av ifrågavarande natur, medförande långt gående verkningar inom näringslivet, överhuvud taget skola genomföras, dessa i allt fall måste föregås av en långt mera ingående och allsidig utredning än den som framlagts i förevarande promemoria. Det vore icke rimligt att genom överlagda åtgärder av sådan innebörd som i promemorian föreslås äventyra resultatet av de senaste decenniernas ansträngningar att stärka näringslivets motståndskraft. Det är dock i främsta rummet tack vare denna som vi utan alltför stora farhågor kunna möta de redan inträdda och väntade rubbningarna å världsmarknaden och den säkerligen utomordentligt hårda konkurrens, som kommer att på de flesta områden göra sig gällande.

Efter framhållande av dessa allmänna synpunkter gå delegerade in på frågan om nedskrivning å leveranskontrakt. De erinra därvid om, att i det ovan berörda yttrandet av en ledamot i regeringsrätten uttalats, att farhågorna för obehörig skattelindring genom nedskrivning av sådana kontrakt syntes överdrivna, samt anföra vidare:

Ej heller de knapphändiga uppgifterna i den remitterade promemorian kunna anses lämna stöd för påståendet, att överdrifter förekomma beträf-

fande nedskrivning av leveranskontrakt i sådan omfattning att lagstiftningsåtgärder äro påkallade. För den händelse den nedskrivning av leveranskontrakt å 25 milj. kr., som verkstälts av de sex i promemorian avsedda företagen inom järn- och stålindustrin, såsom troligt är, huvudsakligen avsett kontrakt å träkol eller annat bränsle, förefaller det tvärtom som om nedskrivningen varit fullt befogad.

Att leveranskontrakten nu oftare redovisas i räkenskaperna än tidigare och att frågan om nedskrivning därå under kriget blivit aktuell är en helt naturlig följd av den rådande varubristen och det labila prisläget. Varje rörelse kräver — vare sig den avser produktion eller handel — att en viss efter rörelsens omfattning lämpad kvantitet varor ständigt hålles i lager. För rörelsens normala bedrivande är ett dylikt lager en lika nödvändig konstant investering som fabriksfastigheter, maskiner och inventarier. På grund av varubristen på de flesta områden har det emellertid under krigsåren visat sig i allt större utsträckning omöjligt för företagen att vidmakthålla en varukvantitet, motsvarande rörelsens normala krav. För att säkerställa driften ha företagen därför i stor utsträckning nödgats teckna kontrakt om framtida varuleveranser i betydligt större omfattning än som under normala förhållanden är påkallat. I den mån de kontraherade varukvantiteterna icke överstiga vad som åtgår för täckande av brist i detta för rörelsens bedrivande erforderliga s. k. normallager kan man icke med fog göra gällande att missbruk föreligger. Tvärtom skulle det ur både företagens och icke minst det allmännas synpunkt framstå såsom synnerligen klandervärt, om ett företag icke i den mån så vore möjligt genom leveranskontrakt skulle söka säkerställa en jämn varutillgång i sådan omfattning att avbrott i driften med därav följande arbetslöshet undvekes. Det föreligger därför intet bärande skäl att underkasta kontraherade varor, i den mån de avse att täcka brist i normallagret, annan behandling i beskattningshänseende än levererade varor. Vid bedömning av normallagrets storlek bör givetvis beaktas, att en utvidgning av rörelsen medför behov av en ökning av normallagret.

I detta sammanhang må ock erinras om att inom vissa näringsgrenar såsom exempelvis exportindustrin, en avsevärd tid, ofta omkring två år, förflyter från det kontrakt rörande leverans av råvaror tecknas till dess de producerade varorna försäljas. — — — Då skogsindustriens produkter till övervägande del exporteras och priserna därå således bliva beroende av läget å världsmarknaden, ligger det i öppen dag, att de råvarukontrakt — rotköp- och leveranskontrakt — som beträffande massaved i regel och beträffande timmer i en icke ringa utsträckning ingås omkring två år före den färdiga varans försäljning icke blott för närvarande utan även under mera normala tider representera mycket betydande prisfallsrisker. Å dessa kontraherade virkeskvantiteter finnes under inga förhållanden anledning att begränsa nu medgiven nedskrivningsrätt.

Vid bedömning av nedskrivningsbehovet å leveranskontrakt måste ock beaktas de speciella förhållanden som förorsakats av den nuvarande råvarubristen, särskilt i fråga om bränsle och ersättningsvaror. Vissa i samband därmed uppkommande frågor ha behandlats av 1944 års allmänna skattekommitté, som i sitt betänkande med förslag till förfarande vid avveckling av krigskonjunkturbeskattningen (SOU 1944: 62) därom bl. a. anför följande:

»Medan industrien före kriget tillgodosåg sitt bränslebehov i huvudsak med kol, har det därefter inträdda läget å bränslemarknaden i allt större omfattning medfört, att behovet i fråga måste tillgodoses medelst ved eller torv. Härigenom hava emellertid kvantiteterna av erforderligt bränsleför-

råd kommit att väsentligt utökas, när värmevärdet å kol är betydligt högre än å torv och ved. För ernående av samma värmeeffekt som medelst 1 ton kol av nuvarande kvalitet lärer sålunda erfordras i runt tal $2\frac{1}{2}$ ton torv eller $6\frac{1}{2}$ kbm ved. Vid bedömande av storleken av normallager bränsle synes erforderligt att taga hänsyn härtill. Detta skulle enklast kunna ske genom att vid bedömande av normallager av bränsle utgå från värmeenheter i stället för från andra beräkningsgrunder, varvid 1 ton kol betecknas såsom värmeenhet.»

Genom en dylik omräkning evalveras sålunda ersättningsbränslet till motsvarande kvantitet kol. Förkrigspriset å kol utgjorde 25 å 26 kr./ton med viss reduktion för kvaliteter med lägre bränslevärde. Å kol av den kvalitet, som för närvarande huvudsakligen importeras, var förkrigspriset således 20 å 22 kr./ton. Priset å pannved, inkl. frakt till förbrukningsorten och lossningskostnaden, torde icke för närvarande understiga 15 å 20 kr./kbm, motsvarande för ovan angivna värmeenhet 100 å 125 kr. På grund av att fraktkostnaden för torv ställer sig väsentligt olika vid förbrukningsorterna företer priset därå starka variationer, men medelpriset torde icke understiga 50 kr./ton eller 125 kr. för värmeenhet. Industriens bränsleförsörjning är således — oavsett den ökning av arbetskostnaden som föranledes av utnyttjandet av ersättningsbränsle — för närvarande i allmänhet 4 å 5 gånger så dyr som före kriget och trots att de kol, som vi efter krigets slut i otillräcklig utsträckning lyckats importera, betinga ungefär dubbla förkrigspriset, ställer sig bränsleförsörjningen med ersättningsbränsle 2 å 3 gånger så dyr som koleldning. Det bör emellertid beaktas, att industrien i icke ringa utsträckning är nödsakad att täcka sitt bränslebehov med massaved och andra sortiment, som äro dyrare än pannved. I den mån så är fallet ställer sig bränsleförsörjningen än dyrare i förhållande till koleldning.

Vidare må i detta sammanhang framhållas, att företagen under normala förhållanden med tryggad tillförsel av kol saknade anledning att hålla större kolkvantiteter i lager. Kollagren förnyades utan svårighet allt eftersom de förbrukades och företagen tillgodosågo sin bränsleförsörjning »ur hand i mun» eller på relativt kort sikt. I normallagret ingick därför i allmänhet en mycket obetydlig bränslekvanitet. För närvarande råda däremot helt andra förhållanden. För att i möjligaste mån säkerställa industriens betydande bränslebehov ha företagen allmänt nödgats teckna långtidskontrakt rörande leverans av ersättningsbränsle. Att risk för avsevärda förluster måste föreligga å dessa kontrakt, i den mån bränsletillgången förbättras, är uppenbart.

Vad ovan sagts rörande ved- och torvkontrakt gäller även beträffande kontrakt angående leverans av träkol samt framför allt i fråga om kontrakt angående surrogatvaror, vilka så snart normala handelsförbindelser åter komma till stånd kunna antagas bliva mer eller mindre värdelösa.

Även i övrigt ha företagen på grund av de under kriget rådande förhållandena varit nödsakade att söka genom kontrakt på lång sikt säkerställa sitt behov av råvaror och förbrukningsmaterial, vilket jämväl bidragit till att företagen i många fall, om kontrakten inräknas, ökat sin lagerhållning. Men då denna ökning uppenbarligen legat fullt i linje med samhällets allmänna strävanden att på allt sätt söka hålla produktionen i gång på högsta möjliga nivå och då företagen genom avtalen iklätt sig synnerligen påtagliga risker för att säkerställa produktionsförutsättningarna, synes det oriktigt om detta förutseende skulle för dem medföra de mycket allvarliga konsekvenser, som bleve en följd av de nu föreslagna ändringarna av beskattningsreglerna.

Därest vid en ytterligare utredning i ärendet likväl skulle anses ådaga-lagt, att behov av bestämmelser om en snävare nedskrivningsrätt å leverans-

kontrakt föreligger, böra dylika bestämmelser enligt vad av det ovan anförda framgår ges ett starkt begränsat tillämpningsområde och icke innefatta generella inskränkningar i vad som nu gäller i detta hänseende. Under alla förhållanden synes det oss nödvändigt att från dylika restriktioner undantagas leveranskontrakt i vad de avse att täcka föreliggande brist i det för rörelsens bedrivande erforderliga normallagret ävensom övriga av oss ovan omnämnda särskilda slag av leveranskontrakt.

Överhuvud taget bör ledmotivet för eventuella restriktiva bestämmelser vara, icke att begränsa rätten till nedskrivningar, då det gäller fullt legitima åtgärder till säkerställande av varubehovet, utan endast att förhindra nedskrivningar som hänföra sig till varuköp vilka uppenbarligen icke varit betingade av läget på varumarknaderna och rörelsens behov. Om man tillämpar denna grund för de restriktiva bestämmelsernas utformning, ernår man erforderliga garantier mot ett missbruk även i sådana fall, då leveranskontraktens inräknande i varulagret medför en lagerhållning, som överstiger normallagret. I den mån förhållandena på varumarknaderna stabiliseras både i fråga om varutillgång och priser komma företagen allmänt att nedbringa lager och kontrakt till en med hänsyn till rörelsens omfattning normal nivå, varigenom de genom kontraktsnedskrivningarna eventuellt skapade dolda reserverna automatiskt framkomma till beskattning.

I promemorian anföres, att de ifrågasatta lagbestämmelserna synas böra givas sådan avfattning att avdrag för nedskrivning å kontraherade varor endast medges, om den skattskyldige kan anföra sannolikhetsskäl för att marknadspriset å den kontraherade varan vid leveransdagen kommer att understiga det kontraherade priset.

Vad först angår den framtida tidpunkt, till vilken prissättningen bör hänföra sig, vinnas i det övervägande antalet fall uppenbarligen icke en betryggande nedskrivning, om det sannolika priset vid leveransdagen lägges till grund. Om nedskrivningen skall fylla avsett ändamål att täcka föreliggande risk för å leveransen uppkommande förlust måste givetvis den sannolika tidpunkten för köparens vidareförsäljning av de kontraherade varorna läggas till grund för uppskattningen eller, då fråga är om råvaror och halvfabrikat, tidpunkten för försäljning av de med användande av de kontraherade varorna framställda produkterna.

Vad därefter angår marknadspriset såsom norm för beräkningen av den tillåtna nedskrivningen är det med hänsyn till nuvarande labila prisläge och överhängande risker för våldsamma och svårberäkneliga prisfall uppenbart att en enligt denna grund begränsad nedskrivning icke under nuvarande förhållanden på långt när skulle täcka förlustriskerna, vilket till fullo torde bestyrkas av de av oss ovan anförda exemplen på redan inträdda och väntade prisfall. Men så skulle i betydande utsträckning ej heller fallet under mera normala förhållanden. Marknadspriset å ett flertal varor visar enligt vad erfarenheten giver vid handen starka fluktuationer.

Även med ett på angivet sätt begränsat tillämpningsområde för de ifrågasatta restriktiva bestämmelserna kan det av anförda skäl icke anses rimligt att den skattskyldige skulle åläggas att förebringa sannolikhetsskäl rörande väntade prisfall såsom förutsättning för varje nedskrivning av det kontraherade priset. Avsikten med de ifrågasatta bestämmelserna anges ju vara att förhindra missbruk av den fria avskrivningsrätten å kontraherade varor. Detta syfte äventyras icke, om rätt till viss nedskrivning inom bestämda gränser medges även i sådana fall då sannolikhetsbevisning rörande prisfallsrisk icke företes. Det är dock här fråga om en årlig fortlöpande beskattning och icke såsom vid avvecklingen av krigskonjunkturbeskattningen om en engångsåtgärd, åsyftande att slutligen beskatta under en viss begränsad

tidsperiod samlade dolda reserver. Det synes skäligt att under en viss tidsperiod efter kriget nedskrivning under alla omständigheter medgives ned till åtminstone lägsta allmänna marknadspriset under åren närmast före kriget. Måhända skulle bestämmelserna kunna utformas så att under en övergångstid nedskrivning medgäves till lägsta allmänna marknadspris under åren närmast före kriget och att sedermera vid lämplig tidpunkt lägsta marknadspriset under de närmast före beskattningsåret förflutna 10 å 15 åren finge bliva avgörande i detta hänseende. Därvid måste givetvis förutsättas, att icke något av de nyligen tilländalupna krigsåren och ej heller innevarande år skola ingå i perioden.

Om den skattskyldige iakttagit denna gräns vid nedskrivningen bör han anses äga ett berättigat anspråk på att få bokföringen i detta avseende godkänd vid taxeringen. Skulle befogenhet inrymmas åt beskattningsmyndigheterna att justera nedskrivningen, trots att den skattskyldige hållit denna inom de fastställda gränserna, skulle detta för honom medföra en ständig otrygghet för oberäkneliga beskattningsanspråk, grundade på beskattningsmyndigheternas subjektiva bedömanden, och han skulle aldrig med någorlunda sannolikhet kunna beräkna sina skatteutgifter. En mängd beskattningsprocesser — vilkas utgång för övrigt torde ur stats- och kommunalfinansiell synpunkt vara av underordnad betydelse — skulle bliva följden. För förhindrande av de påstådda missbruken av nedskrivningsrätten å leveranskontrakt är införandet av en dylik befogenhet för beskattningsmyndigheterna icke erforderlig.

Särskilt med hänsyn till möjligheten av förändringar i produktionen med prissänkning verkningar samt på grund av att de kontraherade varorna kunna vara av icke fullgod beskaffenhet, exempelvis av den anledningen att ersättningsprodukter i större eller mindre utsträckning kommit till användning vid deras framställande, måste givetvis på sätt ock i promemorian förutsättas den skattskyldige beredas rätt att beträffande vissa kontraherade varor förebringa sannolikhetsbevisning för att en värdering enligt de grunder, som eventuellt kunna bliva fastställda, skulle resultera i högre pris än han kan antagas erhålla vid försäljning av de kontraherade varorna, eller, om varorna användas i produktionen, i ett värde som icke står i relation till vad han kan beräknas erhålla för produkterna. Det bör klart ut-sägas, att för stora krav icke må framställas å den sannolikhetsbevisning, som i dylika fall skall företes, utan att exempelvis allmänt förekommande prisfall å varor, därå prisbildningen i huvudsak är beroende av samma faktorer som gälla för de kontraherade, bör vara tillräcklig anledning att medgiva en med hänsyn därtill lämpad nedskrivning.

Slutligen måste ock beaktas, att hänsyn vid värdesättningen i vissa fall bör tagas till risker, som kunna föreligga för att kontraktet icke blir fullgjort eller leveransen blir försenad.

Sveriges köpmannaförbund anför:

Förbundet vill med anledning av förslaget framhålla, att inom detaljhandeln vissa branscher regelmässigt inköpa sina varor för en kommande säsong ett halv år eller mera i förväg. Så sker exempelvis inom sko- och beklädnadsbranscherna, där varor för vårsäsongen inköpas på hösten och varor för hösten under våren. Under kriget ha såväl inköps- som leveranstiderna inom alla branscher väsentligt förlängts. Samtidigt ha varulagren reducerats mycket kraftigt. Även om både inneliggande lager och kontraherade varor sammanslås, föreligger i regel kvantitativt sett lagerminskning gentemot förkrigsåret. Skulle nu rätten till nedskrivning å kontraherade varor praktiskt taget helt borttagas, skulle de tidigare tillskapade reserverna kom-

ma fram och bli beskattade i betydligt större omfattning än hittills. Dessa reserver, som i stor utsträckning tillskapats under åren före kriget med deras relativt låga skatter, skulle till stor del konfiskeras genom nuvarande höga skatter och företagen skulle icke ha samma möjligheter att bringa upp sina lager till den storlek, som under normala förhållanden är nödvändig för att rörelsen skall kunna bedrivas. På grund av progressionen skulle detta särskilt gälla skattskyldiga, som driva rörelse i form av enskild firma. En betydande och icke önskvärd försvagning av de drabbade företagens ekonomiska motståndskraft skulle icke kunna undgås. Visserligen har man sökt undvika de svåraste olägenheterna av lagerminskningen genom lagstiftningen om investeringsfonder, men de avsättningar som få göras till en investeringsfond för ersättande av förkrigslager äro icke tillräckliga. Detta framgår tydligt av följande exempel.

	31/12 1938	31/12 1945
Lager till inköpspris	50 000	60 000
Bokfört värde	40 000	
Dold förkrigsreserv	10 000	
Minus prisstegring sedan 1938, vilken antages uppgå till 50 procent räknad i 1945 års pris		30 000
1945 års lager till 1938 års värde		30 000
Avgår dold förkrigsreserv		10 000
Bokfört värde	40 000	20 000
Till investeringsfond för ersättande av förkrigslager får avsättas:		
Minskning av dold förkrigsreserv		— 0 —
Avsättning till investeringsfond för ersättande av förkrigslager får göras med 20 procent å lagerminskning (50 000—30 000)		4 000

Ett kvantitativt lika stort lager som förkrigslagret skulle med hänsyn till den i exemplet antagna prisstegringen ha ett värde i 1945 års pris av 100 000 kronor. Det skulle enligt hittills gällande regler få nedskrivs först med 50 procent till förkrigspris eller 50 000 kronor samt ytterligare med 10 000 kronor för dold förkrigsreserv. Den sammanlagda nedskrivningen skulle alltså bli 60 000 kronor, om en mot förkrigstiden svarande kapacitet skall kunna bibehållas. I exemplet har nedskrivning på grund av lagerminskning endast kunnat göras med 40 000 kronor, vartill kommer avsättning till investeringsfond 4 000 kronor, sammanlagt 44 000 kronor.

Om den skattskyldige utöver lagret av ineliggande varor har kontrakt å 40 000 kronor i 1945 års pris, vilket motsvarar utfyllnad av lagret till förkrigskvantitet, skulle han med hittills gällande regler få nedskriva dessa kontrakt till 1938 års pris med 50 procent till 20 000 kronor. Den sammanlagda nedskrivningen under inköps- (1945 års) pris skulle då bli 60 000 kronor mot en nedskrivning och avsättning enligt ovan å endast 44 000 kronor. Kapaciteten skulle följaktligen kunna bibehållas oförändrad, om kontrakt användas. I annat fall inträffar, som här visats, en kraftig nedskärning av företagets kapacitet, i det 16 000 kronor av det erforderliga kapitalet drabbas av en beskattning, som till 40 å 50 procent eller mera drager in dessamma till stat eller kommun.

Gäller det i ett fall som det ovan anförda exemplet, att varorna bestå av eller innehålla ersättningsmaterial och äro de dessutom starkt modebetonade, vilket är mycket vanligt inom vissa branscher, skulle det uppenbarligen verka än mera obilligt, om nedskrivning å de kontraherade varorna ej finge

ske. En förskjutning av leveransterminen på ett par månader kan medföra, att säsongen redan är slut, när varorna komma, och att de kunna säljas först under motsvarande säsong ett år senare. Då ha kanske varor av bättre kvalitet kommit och oftast vissa modiförändringar skett. De från föregående säsong kvarliggande varorna bli därmed svårsålda eller t. o. m. osäljbara, även om starka prisnedsättningar göras. Dessa risker måste en rörelseidkare få beakta. I den mån normala förhållanden inträda och varorna åter bli av förkrigs kvalitet samtidigt som också leveransterminerna bli normala, föreligger icke längre samma behov att taga hänsyn till kontrakt för detaljhandelns del. Skulle man däremot redan nu införa starkt restriktiva regler i fråga om kontrakt, måste detta innebära en lockelse för de skattskyldiga att göra onödigt stora och inflationsbefordrande inköp av kristidsvaror. Möjligen skulle en kraftig utsträckning av rätten att göra avsättning till investeringsfonder kunna undanröja de svåraste stötestenarna, men detta förfarande innebär en omständlig teknisk procedur, som är väsentligt svårare för de skattskyldiga att behärska, och som även innebär ett betydande merarbete för taxeringsmyndigheterna. Förbundet har därför den uppfattningen, att nedskrivning å kontrakt bör tillåtas, i vart fall så länge en stabil fredsprisnivå icke uppnåtts. När detta skett, kan frågan om avveckling av dessa nedskrivningar upptagas till förnyad prövning.

Sveriges grossistförbund uppgiver, att det utan tvivel förhölle sig så, att näringsidkarna under kriget i många fall funnit sig nödsakade att öka sitt lager av råvaror resp. förbrukningsmaterial samt genom kontrakt på lång sikt säkerställa sitt behov av dylika varor på grund av de osäkra leveransförhållandena, men att förhållandena komme att bli annorlunda, så snart varuförsörjningen åter bleve någorlunda normal och leveranstiderna nedbringades. Under framhållande av att frågan om lagervärdering och det därmed sammanhängande spörsmålet om värdering av kontraherade varor vore av särdeles stor betydelse för näringslivet anför förbundet vidare:

Det gäller här icke heller ett självändamål. Obestriddigt är väl dock, att det för det allmänna är av utomordentlig vikt, att näringslivet lämnas möjlighet att genom affärsmässiga avskrivningar trygga sig mot uppkommande kriser. Vårt lands näringsidkare utgöra en skattekälla av mycket stor betydelse. Det måste ligga i det allmänns intresse att man icke genom förhastade åtgärder — motiverade av att ett synbarligen ringa antal företag här i landet verkställt oskäligt stora nedskrivningar — förminska näringslivets möjligheter till konsolidering. Vi finna det också ytterst förvånansvärt, att man just under nuvarande extraordinära och av krigskrisen ännu starkt präglade förhållanden framlagt det förslag, som innehålles i nu ifrågasvarande promemoria.

Det synes oss därjämte ganska uppenbart, att remedium emot överdrifter i fråga om varulagernedskrivning redan finnes i gällande lagstiftning. Taxeringsmyndigheterna ha enligt taxeringsförordningen möjlighet att vägra oskälig nedskrivning vid taxering för det beskattningsår, under vilket nedskrivningen ägt rum. Ett av regeringsrättens utslag visar också tydligt, att man har möjligheter att komma till rätta med sådana företagare, som verkställt överdrivet stora avskrivningar (jämför RÅ 1943/55).

Beträffande de ifrågasatta bestämmelserna för att begränsa nedskrivning å kontraherade varor, synes oss farhågorna för ett obehörigt utnyttjande av den nu tillämpade relativt fria avskrivningsrätten särdeles överdrivna.

Att man i företagens räkenskaper återfinner leveranskontrakt i betydligt mycket större utsträckning nu än tidigare är en naturlig följd av den varubrist, som rått under kriget. Det torde för närvarande beträffande en hel mängd varuslag vara ytterst svårt, för att icke säga omöjligt, att fastställa varans värde vid leveransdagen. Vi nämna här endast som exempel ved, träkol och annat ersättningsbränsle samt surrogatvaror av olika slag. Det rör sig här i stor utsträckning om kontrakt, som tillkommit för att tillgodose det mest trängande behovet av råvaror och färdigprodukter. Utan tvivel vore det synnerligen obilligt, om icke dessa kontrakt finge jämsställas med varulager och värderas i överensstämmelse med dessa.

Sveriges varvsindustriförening framhåller, att konjunkturerna inom varvsindustrien städse varit mera växlande än inom de flesta andra näringsgrenar och att varven alltid måste räkna med att en större del av deras vinst under goda år behövde tagas i anspråk för driften under en efterföljande lågkonjunktur. Föreningen erinrar om att nybeställt fartyg intill leveransen utgjorde varulager och anför vidare bland annat:

Ehuru denna typ av lager i regel grundas på kontrakt, bestrida vi rättmätigheten i att behandla dylikt varulager i avskrivningshänseende på annat sätt än som gäller för andra lagervaror. Vid lagervärderingen skall sålunda hänsyn tagas till risk för prisfall å varan, ävensom till alla andra omständigheter, som kunna påverka nämnda värdering. Härvid gäller i förevarande fall den särskilda risken, att varan måhända icke kan avsättas, därest beställaren av fartyget är ur stånd att fullgöra kontraktet eller av annan anledning finner sig böra annullera detsamma. Även om varan skulle kunna avsättas, måste varvet räkna med att köparen icke ens vill betala varvets självkostnad för densamma.

Det må vidare framhållas att ett beställningskontrakt icke utgör ett tillförlitligt prisskydd inför fallande pristendens och depression. Man måste räkna med att leverantören under vikande konjukturer ofta får göra eftergifter gentemot sina kunder. Detta gäller i första hand då kunderna utsätts för ekonomiska svårigheter, men även då full betalningsförmåga föreligger måste leverantören många gånger, för att bevara sin goodwill, gå med på prisjusteringar föranledda av den allmänna prissänkningen. Så har åtminstone förhållandet varit för varvsindustrien under de gångna depressionsperioderna. Varven ha från den föregående efterkrigstiden bittra erfarenheter av dylika efterhandsjusteringar. Någon ändring härutinnan vid framtida lågkonjunktur kan ej förväntas.

Sveriges redareförening framhåller, att då nedskrivning å kontraherade varor i princip vore lika befogad som nedskrivning å inneliggande varor, särskilda bestämmelser härom icke vore erforderliga i annan mån än för förekommande av direkta missbruk, men att förekomsten av sådana icke kunnat påvisas i promemorian.

Stockholms handelskammare ansluter sig till de synpunkter, som anförts av delegerade för Sveriges industriförbund och handelskammaren m. fl.

Östergötlands och Södermanlands handelskammare framhåller:

Att kontraherade varor i avskrivningshänseende böra behandlas på alldeles samma sätt som inneliggande lager borde vara självfallet. Företagarens bundenhet att betala varan och risken för prisfall är i båda fallen densamma. Beträffande kontraherade varor är kanske den risken i vissa fall större, be-

roende på leveranstidens längd. Ofta är det en ren tillfällighet, som avgör, om en vara ingått i lagret vid bokföringsårets avslutande eller om leverans ännu icke skett. Den ekonomiska expertisen är fullständigt enig beträffande kontrakterade varors likställande med lagervaror och, såsom Annell framhåller, har samma uppfattning numera också vunnit godkännande i Regeringsrätten. Densamma överensstämmer även med den personliga mening, varåt finansministern givit ett tydligt uttryck i propositionen till 1939 års urtima riksdag beträffande införande av krisskatt.

Smålands och Blekinge handelskammare anför:

Regeringsrättens utslag angående rätt till nedskrivning å leveranskontrakt är daterat den 11 juni 1945. I den nu framlagda promemorian, vilken är daterad den 19 september 1945, föreslås, att rätten till nedskrivning å leveranskontrakt praktiskt taget slopas. Företagarna ha i flera års tid varit ovissa om rätten att skriva ned å leveranskontrakt, ett förhållande som avsevärt komplicerat bokslutsarbetet och boksluten. Det hälsades därför med tillfredsställelse att genom Regeringsrättens utslag klart besked lämnades i frågan. Genom den nu framlagda promemorian har densamma åter ställts under diskussion och samma osäkerhetsmoment som tidigare blir alltså förbundet med det stundande årsbokslutet. Vad företagarna behöva i den nuvarande övergångsperioden till fredshushållning är arbetsro och klara besked om de skattemässiga verkningarna på arbetsresultaten. — — —

Även tidpunkten för framläggande av ett så genomgripande ändringsförslag som det nu ifrågavarande synes handelskammaren mindre lämplig. Kontraktsnedskrivningar ha sin egentliga betydelse under onormala tider. De ha sålunda haft en viktig funktion under de gångna krigsåren och torde vara av betydelse ytterligare någon kortare tid, dock endast till dess normala förhållanden återinträtt i fråga om varutillgång och priser. Då sålunda kontrakten såvitt man nu kan bedöma endast under en kortare tidsperiod komma att vara av betydelse ur skattesynpunkt, är det enligt handelskammarens uppfattning mindre lämpligt att nu föreslå särskilda lagbestämmelser om kontraktsnedskrivningar ur skattesynpunkt.

Skånes handelskammare finner anmärkningsvärt, att de föreslagna ändrade bestämmelserna förutsättas skola få retroaktiv verkan, vilket särskilt bleve obilligt, då de reserver, som återfördes till beskattning, skapats under tider med lägre skattetryck än det nuvarande. Handelskammaren vitsordar, att systemet med avskrivningar å leveranskontrakt på sätt under kriget skett näppeligen kunnat förutses vid kommunalskattelagens tillkomst, men framhåller, att avskrivningar å kontrakt inom vissa branscher, exempelvis skogsindustrien, dock förekommit även före kriget. Handelskammaren anför vidare:

I 1940 års proposition om krigskonjunkturskatt utgick man emellertid ifrån att varulager och kontrakt skulle i avskrivningshänseende likställas vid den årliga inkomstberäkningen. Med stöd av krigskonjunkturskattelagens bestämmelser i denna del började också bokföringen av kontrakt därefter att alltmåra vinna insteg inom näringslivet. Att denna företeelse liksom ock företagandet av avskrivningar å ingångna leveranskontrakt överensstämmer med god köpmannased torde numera slå utom allt tvivel. I anseende till de föreliggande prisfallsriskerna, vilka för kontraherade varor ofta med hänsyn till den längre tid, som merendels förflyter till varornas försäljning, äro större än för de varor, vilka ingå i företagets lager, tillgodose dessa avskrivningar

uppenbarligen ett legitimt behov. Särskilt är här att beakta de speciella förhållanden, som förorsakats av den nuvarande råvaru- och bränsleknappheten. — — —

För sin del anser Handelskammaren det naturligast och riktigast att behandla bona-fide-avtal rörande inköp av nya varor på samma sätt som redan levererade varor d. v. s. att för de förra tillämpa samma avskrivningsregler, som godkännas beträffande de senare. Handelskammaren vill icke bestrida att missbruk av avdragsrätten kunna förekomma men dylika missbruk torde i huvudsak kunna förhindras med anlitande av de möjligheter gällande lagstiftning erbjuder.

I den mån som av fiskaliska skäl mera restriktiva regler kunna anses böra stadgas för avskrivningar å kontrakt än för avskrivningar å lagervaror, bör lagstiftaren enligt Handelskammarens mening ha anledning att iakttaga viss varsamhet. Den i promemorian föreslagna avfattningen av bestämmelserna om avdragsrätten vilar enligt Handelskammarens mening i olika hänseenden på ett oriktigt resonemang. För det första måste det ur näringslivets synpunkt vara otillfredsställande att avdragsrätten på sätt föreslås — med frångående av de nuvarande bokföringsmässiga grunderna — göres beroende av skattemyndigheternas subjektiva bedömanden av marknadspriset på leveransdagen. En dylik föreskrift måste i flertalet fall komma att leda till meningsskiljaktigheter mellan skattemyndigheterna och den skattskyldige och även giva upphov till ett ökat antal skatteprocesser. Skäl saknas vidare att fastställa tidpunkten för bedömningen till leveransdagen. Rimligen bör denna tidpunkt i stället knytas till den sannolika dagen för varornas försäljning eller, när det gäller råvaror och halvfabrikat, den sannolika dagen för försäljningen av de med användande av de kontraherade varorna framställda produkterna. Slutligen må framhållas, att det merendels möter svårigheter att bilda sig ett omdöme om ett framtida marknadspris. För undvikande av svårigheterna härutinnan synas skäl tala för att nedskrivning må medgivas till den nedre fluktuationsgränsen för priset å respektive varor under en viss tidsperiod.

Som av det nu anförda framgår utgör frågan om avdragsrätt för avskrivningar å kontrakt ett komplicerat frågekomplex, vilket icke blivit i promemorian tillfredsställande utrett. En lagstiftning, som skulle innebära restriktioner i denna avdragsrätt, bör enligt Handelskammarens mening icke komma till stånd utan att hela detta frågekomplex dessförinnan blivit noggrant penetrerat.

Handelskammaren i Karlstad anser förslaget icke innebära ett tillfredsställande beaktande av de prisfallsrisker å inköpskontrakt, till vilka en köpman vid boksluts uppgörande hade att taga hänsyn. Ett företag borde få värdesätta sitt varulager så att det hade full trygghet mot prisfallsrisk beträffande detta, och härutöver borde det ha rätt att skattefritt skapa sådana reserver, som kunde erfordras med tanke på dels brist i normallagret och dels prisfallsrisk på kontraherade varor. Därvid syntes en prövning i varje särskilt fall oundgänglig, alldenstund olika förhållanden inom olika företag gjorde det svårt att fastställa generella regler. Sådana kunde dock i viss utsträckning tänkas, därvid i första hand skulle fastslås, att kontraherade varor till den del, som erfordrades för att täcka brist i normallagret, finge värderas enligt samma regler, som gällde för levererade varor. Därjämte skulle kontraherade varor, utöver vad som erfordrades för täckande av brist i normallagret,

få nedskrivnas till det lägsta anskaffningsvärdet under en tillräckligt lång följd av år (t. ex. de fem sista förkrigsåren 1934—1938 och längre fram i tiden de senast förflutna femton åren, krigsåren oräknade).

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län anför:

Förslaget att inskränka den skattskyldiges rätt att företaga nedskrivning å kontraherade varor till sådana fall, då sannolikhetsskäl kunna anföras för att marknadspriset å den kontraherade varan vid leveransdagen kommer att understiga det kontraherade priset, måste, därest det genomföres, leda till besvärligheter i praktiken. Under de närmast liggande åren torde det bliva mycket svårt för skattskyldiga och taxeringsmyndigheter att enas om, vilka prisfall som kunna vara sannolika. Det må icke förgätas, att den allmänna osäkerheten i den internationella samfärdseln likaväl efter som under kriget kan komma att föranleda mycket långa leveranstider och följaktligen tvinga näringsidkarna att uppgöra omfattande och långfristiga kontrakt. Snabba omkastningar på marknaden beträffande tillgången på råvaror och beträffande transportmöjligheter kunna befaras. Att icke få möta sådana risker genom omfattande nedskrivningar efter eget bedömande och utan förutgången meningsutbyte med skattemyndigheterna kan leda till mycket betänkliga konsekvenser och måste på lång sikt undergräva den konsolidering av näringsföretaget, som är lika eftersträvansvärd ur statens synpunkt som ur näringsidkarnas. De i promemorian ventilerade förslagen till gränsdragning mellan lagertillgångar och kontraherade tillgångar illustrera också de praktiska svårigheter, som äro oundvikliga. Intet av förslagen kan förebygga tvist.

Handelskammaren i Gävle anser knappast, att det behövdes någon ny lagstiftning för att komma åt oskäligen lagerreserver samt att en sådan lagstiftning i varje fall rimligtvis icke borde drabba redan bildade reserver. Handelskammaren anför vidare:

Då bindande avtal om köp av varor träffats, har köparen förpliktat sig att på överenskommen leveransdag mottaga den köpta varan till avtalat pris. Att i värderingen skilja på å ena sidan varor i lager och varor under transport med köparens förfoganderätt och å andra sidan sådana kontraherade varor, som efter kontraktets undertecknande icke kommit så långt, att köparen förfogar över dem, synes vara att draga en gräns, som är svår att klart bestämma och även opraktisk. Varor, som bokslutsdagen ligga upplagrade för köparens räkning, skulle enligt förslaget upptagas till inköpspriset, under det att varor, som bokslutsdagen hunnit lastas och kommit på väg, skulle få betraktas såsom lager. Eftersom skeppningarna icke fördelas jämnt på årets månader, skulle man genom en omläggning av bokföringsåret kunna skaffa sig särskilda nedskrivningsmöjligheter.

Beträffande gränsdragningen mellan tillgångar, som enligt promemorieförslaget skulle omfattas av den fria lagervärderingen, samt kontraherade tillgångar förekomma uttalanden i några yttranden.

Länsstyrelserna i Kristianstads samt Göteborgs och Bohus län anse gränsdragningen böra ske i huvudsaklig överensstämmelse med det i promemorian angivna förslaget.

Kammarrätten framhåller, att det icke gärna kunde komma i fråga att, på sätt som föreslagits, beträffande gränsdragningen avvika från allmänna civilrättsliga grundsatser och god affärssed.

Länsstyrelsen i Östergötlands län ifrågasätter, om icke en direkt anknytning till de i lagen om köp och byte upptagna bestämmelserna vore lämplig och genomförbar.

Länsstyrelsen i Malmöhus län påpekar, att den ifrågasatta utsträckningen att låta kontanta betalningar till säljaren för icke levererade varor jämföras med varulager lätt kunde åstadkomma orättvisor, då de kapitalstarka företagen givetvis komme i en gynnad ställning. Faran för orättvisor av detta slag torde dock icke vara av den storleksgrad, att man borde motsätta sig vad i förevarande stycke föreslagits.

Länsstyrelsen i Västernorrlands län uttalar likaledes betänkligheter mot tanken att låta kontanta betalningar till säljaren för icke levererade varor få jämföras med varulager, då en sådan bestämmelse torde alltför mycket kunna missbrukas, särskilt då det gällde företag med intressegemenskap. Vidare kunde ifrågasättas, om icke frågan, när en vara skulle anses kontraherad, borde på något sätt regleras. Nedskrivning borde icke få ske i andra fall än där kontraktet ingått som normalt led i rörelsen. I fråga om avverkningsrätt till skog torde rotstående, stämplad skog böra betraktas som lagertillgång. Förvärvaren hade nämligen genom avtalet erhållit en sakrättsligt skyddad rätt att tillgodogöra sig träden och detta tillgodogörande skedde på hans egen risk. Däremot torde kontrakt om leverans av virke eller träkol vara att anse som vanliga leveranskontrakt.

Länsstyrelsen i Norrbottens län anser, att kontant betalning till säljaren för icke levererade varor borde medföra, att varorna jämfördes med varulager. Därvid torde emellertid böra beaktas, att bestämmelserna härom avfattades så att icke samma varor kunde utnyttjas som nedskrivningsobjekt hos såväl köpare som säljare. Säljare torde böra åläggas särskilt redogöra för ineliggande kontrakt per balansdagen.

Reservanterna i 1944 års allmänna skattekommitté anföra:

Vad som här uppställer sig är icke det civilrättsliga spörsmålet om äganderättens eller besittningens övergång från säljare till köpare utan den rent skatterättsliga frågan, när ett avtal om varuköp fullföljts så långt, respektive eljest är av sådan art, att de köpta varorna böra i beskattningshänseende behandlas såsom ineliggande varulager hos köparen. De riktlinjer för frågans besvarande, som uppdragits i den remitterade promemorian, synas i huvudsak överensstämma med vad som skäligen bör gälla. En närmare översikt av problemet giver — — — följande resultat:

1) Ingen tvekan behöver råda beträffande varor, som på balansdagen befinna sig i den skattskyldiges besittning. Vare sig de äro direkt lagrade å område, som disponeras av den skattskyldige, eller eljest äro att anse såsom omhändertagna av honom, skola de uppenbarligen hänföras till hans ineliggande varulager.

2) Ej heller varor, som på balansdagen äro för den skattskyldiges räkning omhändertagna av tredje man, däri inberäknat varor, som senast nämnda dag äro av säljaren avlämnade för transport till den skattskyldige, torde giva anledning till någon meningsskiljaktighet. De äro otvivelaktigt att betrakta såsom varor, ingående i den skattskyldiges lagerhållning.

3) Varor, som på balansdagen väl ännu icke omhändertagits av köparen eller avlämnats för transport till honom, men äro kontant betalda, synes det

likaså principiellt riktigast att betrakta som lagervaror. I och med betalningen är köparen även under normala förhållanden nödsakad att bokföra sitt inköp, och detta torde lämpligast ske på eller i anslutning till lagerkontot. Under normala förhållanden, då omedelbara prisfallsrisker av större omfattning icke äro att befara, torde dock frågan om behandlingen av dylika kontant betalda varor vara av mindre betydelse.

I fråga om varor, betalade genom rembours, synes man böra behandla den bekräftade remboursen på samma sätt som kontant betalning. Köparen har ju här genom remboursen bundit sig på sådant sätt, att läget för hans vidkommande är fullt jämförbart med en definitiv betalning. Beträffande den obekräftade remboursen kan läget visserligen sägas vara i viss mån ett annat. Men om remboursen varit ställd redan på balansdagen och före inkomstdeklarationens avgivande lett till att varor kommit köparen till handa eller omhändertagits för transport till honom, synes icke något sakligt skäl föreligga till att icke jämväl sådana varor skola få inräknas i lagerhållningen.

4) För skogsförädlingsindustriens och järnindustriens del måste ytterligare ett par grupper av kontraherade varor få betraktas som inneliggande lager, även om de icke motsvara de under 1—3 uppställda förutsättningarna. Detta gäller sågtimmer och massaved, som skogsindustrien inköper på rot för avverkning genom köparens egen försorg eller i form av leveransvirke, och det gäller järnindustriens inköp av träkol.

Skogsindustriens anskaffning av sågtimmer och massaved sker som bekant i allt väsentligt genom köp av avverkningsrätter och leveransvirke under höstmånaderna, företrädesvis oktober—december. De kontraherade virkeskvantiteterna avverkas sedan under vintermånaderna och transporteras genom flottningssammanslagningen eller köparens egen försorg under våren och sommaren, så att de komma fram till fabriker successivt under sommaren och hösten året efter köpet, förutsatt att de icke på grund av flottningsförhållandena rent av bli kvarliggande i vattendragen över påföljande vinter. Efter framkomsten kan särskilt sulfitveden ännu icke omedelbart tagas i bruk, utan den bör ligga i lager avsevärd tid innan den får gå in i produktionen. Resultatet blir, att den råvara, som köpes på hösten det ena året kan försälgas som färdig produkt tidigast ett år och i mycket stor omfattning först närmare två år efter köpet.

Liknande förhållanden gälla i fråga om järnindustriens träkolsanskaffning. Det träkol, som för tackjärnstillverkningen beställes omkring mitten av året eller senast på förhösten, framställes först under hösten och vintern, och stålet av detta tackjärn levereras som regel icke förrän två år efter träkolsbeställningen.

Under dessa omständigheter kommer såväl trä- som järnindustriens här ifrågakommande råvaruanskaffning att regelmässigt till alldeles övervägande del vila på kontrakt, som ännu icke äro fullgjorda vid årsskiftet, då balansdagen i regel infaller. Belysande är, att hos det företaget, som är landets största träkolsförbrukare, det kalkylerade träkolsbehovet för förkrigsåren 1935—1939 vid närmast föregående årsskifte var täckt genom kontrakt till icke mindre än resp. 85, 60, 86, 83 och 40 procent, därvid det sistnämnda förhållandevis låga procenttalet var orsakat av helt exceptionella förhållanden. Under krigsåren ha motsvarande siffror varit resp. 87, 90, 78, 70, 70 och 90 procent.

Det skulle under dessa förhållanden vara meningslöst att för skogsförädlingsindustriernas inköp av timmer och massaved samt järnindustriens köp av träkol göra någon åtskillnad i beskattningshänseende mellan i lager befintliga och på kontrakt vilande varor. Med hänsyn till tidsutdräkten mellan inköpen och den färdiga produktens försäljning och de speciella risker, som köpen av denna anledning äro förenade med, skulle en dylik åtskillnad dessutom vara oegentlig. Den skulle sannolikt endast leda till en omläggning av bokföringsåret, så att det bättre överensstämde med de faktiska leveranstiderna.

5) Liknande skäl tala för att företag, vilkas verksamhet är av sådan art, att värdet av kontraherade varor regelmässigt avsevärt överstiger värdet av inneiggande lager, erhålla motsvarande rätt att behandla kontrakt efter samma regler i beskattningshänseende, som gälla för lagervaror.

Delegerade för Sveriges industriförbund m. fl. framhålla liknande synpunkter beträffande varor, för vilka betalning erlagts till säljaren eller för vilka rembours föreläge, samt framhåller i övrigt, att som levererad vara borde behandlas även virke, därå lagen den 9 juni 1944 om köparens rätt till märkt virke ägde tillämpning. Enligt nämnda lag finge nämligen ved eller annat virke, som någon tillhandlat sig, ändå att virket vore kvar i säljarens vård, icke tagas i anspråk för betalning av dennes gäld, om virket i fråga blivit tydligt märkt för köparens räkning och det vid köp av sådant virke vore brukligt att genom märkning angiva vad som tillkomme köparen.

1944 års skattesakkunniga framhålla, att avtal om direkt virkesleverans i stora delar av vårt land torde vara minst lika vanliga som avtal om avverkningsrätter och att någon skillnad mellan dessa båda slag av avtal knappast torde böra upprätthållas. Att låta kontant betalning av varor jämföras med leverans av varorna skulle innebära att företag med god likviditet, vilkas behov av konsolidering ej kunde antagas vara så stort, skulle kunna bereda sig möjligheter till större avdrag för nedskrivningar än företag, vilkas konsolideringsbehov vore mera trängande.

Sveriges grossistförbund anser det uppenbart att varor, som ej levererats men för vilka kontant betalning erlagts eller rembours ställts, borde jämföras med levererade varor.

Kooperativa förbundet framhåller, att man bör jämföra varor, som betalts genom rembours, med inneiggande varulager.

Handelskammaren för Örebro och Västmanlands län anför:

Gränsdragningen mellan kontanta betalningar, som skulle medföra, att den icke levererade varan finge jämföras med varulager, och s. k. remboursbetalningar, som icke skulle hava denna påföljd, förefaller ganska märklig, då för närvarande inga andra rembourser ställas än oåterkalleliga sådana och då för övrigt tvånget att genast täcka in valuta för remboursen utesluter varje form av kredit. Man kan dessutom fråga sig, om gränsdragning mellan kontant betalning och kreditbetalning är genomförbar. Om köparen skaffar sig kredit hos tredje man och betalar kontant eller köper på kredit bör ur skattesynpunkt vara likgiltigt.

Handelskammaren i Gävle anför:

Vad avverkningsrätter beträffar, var det åtminstone inom Gävle handelskammaredistrikt före 1939 rätt vanligt, att dessa bokfördes de år, under vilka de köpts, och att avverkningsrätterna upptogs som tillgång efter behöflig nedskrivning. En inskränkning i rätten att behandla avverkningsrätter på samma sätt som lager med den av myndigheterna använda motiveringen, att de stämplade träden äro säljarens egendom till dess träden äro fällda, skulle innebära, att man genom att lägga om bokföringsåret t. ex. per den 30 mars, skulle få rätt att upptaga det avverkade virket som lager. Att genom lagstiftning förhindra en sådan åtgärd är väl icke möjligt. För skogsindustrien är det helt andra synpunkter än möjligheterna att i avverkningsrätter få avskrivningsobjekt, som bestämma i vilken utsträckning man på hösten uppköper

avverkningsrätter. För de trävaruföretag, som ej ha egna skogar i tillräcklig omfattning, är det lika viktigt att per den 31 december ha avverkningsrätter, som det är för annan industri att ha visst lager av råvaror eller för handeln att ha lager med tillräcklig sortering för att snabbt kunna fullgöra av kunderna gjorda beställningar. Grundad anledning föreligger icke för att behandla avverkningsrätter på annat sätt än verkliga varulager.

Departementschefen.

I nu ifrågavarande promemoria föreslås, att nedskrivning å leveranskontrakt angående varor skall vid inkomsttaxeringen godkännas endast om marknadspriset å den kontraherade varan vid balansdagen understiger det kontraherade priset eller den skattskyldige kan anföra sannolikhetsskäl för att sådant prisfall kommer att inträffa före leveransdagen.

Det sålunda framlagda förslaget har mött stark kritik i de av näringsorganisationerna avgivna remissyttrandena. Denna kritik synes emellertid till en del skjuta över målet. Syftet med förslaget är icke att förbjuda befogade nedskrivningar å kontrakt utan endast att åstadkomma en sådan reglering av hithörande spørsmål — vilka hittills icke äro i skatteförfattningarna direkt reglerade — att garantier erhållas mot obefogade nedskrivningar. En dylik reglering lär vara motiverad redan med hänsyn till den risk för illojala transaktioner, som föreligger vid kontraktsnedskrivningar och som saknar motsvarighet vid nedskrivning å varulager och andra reallgångar. Behovet av reglerande bestämmelser på området framgår jämväl av de av länsstyrelserna avgivna remissyttrandena.

Jag vill i detta sammanhang även erinra om att rätten till nedskrivning å varulager för närvarande är mycket långtgående och att förslag framkommit om viss begränsning av denna rätt. Jämväl enligt min mening är det önskvärt, att berörda fråga upptages till omprövning inom en näraliggande framtid. Det anförda torde utgöra en särskild anledning att icke nu medgiva en sådan utvidgning av rörelseidkarnas nedskrivningsmöjligheter, som följer av regeringsrättens förut omnämnda utslag.

Mot förslaget om begränsning av rätten till nedskrivning å leveranskontrakt ha i första hand åberopats de kraftiga prisfluktuationer, speciella varugrupper kunna vara underkastade, samt de särskilda risker för sådana fluktuationer, som förefinnas i nuvarande läge innan prisförhållandena efter kriget hunnit stabiliseras. Denna argumentering synes emellertid knappast vara bärande gentemot det framlagda förslaget. Enligt förslaget skall nämligen nedskrivning få ske för mötande av beräkneligt prisfall å den kontraherade varan. Beträffande nedskrivning på grund av prisfallsrisk för den tillgång, värdesättningen avser, innebär förslaget i själva verket endast att den skattskyldige åläggas bevisskyldigheten för att nedskrivningen är befogad; det skall med andra ord ankomma på honom att göra sannolikt, att prisfallsrisk föreligger. En dylik fördelning av bevisbördan synes rimlig. Från olika håll har nämligen vitsordats, att behov av nedskrivning å leveranskontrakt föreligger huvudsakligen under onormala tider eller i särskilda

fall, och presumptionen bör alltså vara för att nedskrivning icke skall medgivas. Vidare synes det, åtminstone i vissa fall, vara lättare för den skattskyldige att visa, att sannolikhet för prisfall föreligger, än det är för beskattningsmyndigheterna att visa, att prisfall icke kommer att inträffa.

I detta sammanhang vill jag framhålla, att kraven på den sannolikhetsbevisning, skattskyldig har att fullgöra, i det aktuella läget icke böra ställas alltför höga. Vid 1946 års taxering torde sålunda beträffande en del varugrupper viss nedskrivning kunna medgivas enbart på grund av den väntade allmänna prisutvecklingen och sålunda utan närmare utredning i det särskilda fallet.

Till stöd för att nedskrivning å leveranskontrakt skulle få ske även om nedskrivningen *icke* vore motiverad av risk för prisfall å den kontraherade varan har anförts, att rätt till sådan nedskrivning borde finnas för att rörelseidkarna icke till följd av nu rådande varubrist skulle nödgas framtaga sina tidigare genom nedskrivning å ineliggande varor bildade dolda reserver. De förekommande reserverna i varulager borde med andra ord, när varulagret utförsålades, få ersättas av reserver i leveranskontrakt. Emellertid synas rörelseidkarna knappast ha något befogat krav på att få ha dessa reserver kvar, när de varor, till vilka reserverna äro knutna, utförsäljas. Rätten till nedskrivning å lager lär vara att betrakta som en rätt till temporärt uppskov med beskattningen; och den därigenom uppkomna skatteskulden bör anses förfallen, när varorna säljas. Reservernas storlek torde sålunda å varje balansdag böra vara beroende av avskrivningsbehovets storlek vid den ifrågavarande tidpunkten och en rätt för rörelseidkarna att under alla förhållanden bibehålla förut upplagda dolda reserver synes icke böra godkännas.

Även om den nyss angivna regeln i princip godtages, torde man emellertid från vissa håll göra gällande, att den aktuella varubristen borde för dagen medföra ett annat betraktelsesätt. Gentemot en dylik invändning vill jag framhålla, att rörelseidkarnas berättigade anspråk härvidlag torde få anses tillgodosedda genom rätten att vid inkomstbeskattningen göra avdrag för avsättning till investeringsfond för ersättande av förkrigslager. Syftet med lagstiftningen härom var just att bereda sådana skattskyldiga, vilkas varulager minskats under kriget utan att kunna ersättas, möjlighet att i viss utsträckning kvarhålla de dolda reserverna i rörelsen.

Med hänsyn till det nu anförda är jag i princip av den uppfattningen, att nedskrivningar å kontrakt angående varor icke böra godkännas vid inkomsttaxeringen i vidare mån än nedskrivningarna äro erforderliga för täckande av befarade förluster å de kontraherade varorna. Härvid torde hänsyn böra tagas endast till prisfallrisker under tiden fram till leveransdagen. Att på grund av kontrakt medgiva nedskrivning jämväl för täckande av sannolikt prisfall under tiden mellan leveransdagen och den dag, då köparen kan beräknas i sin tur sälja varan eller därav tillverkade produkter, synes däremot knappast böra ifrågakomma. Sådan nedskrivning torde få anses aktuell först då varan levererats och bör ske enligt reglerna för nedskrivning å varulager.

I promemorian framhålles, att en vidsträcktare rätt till nedskrivning å kontrakt synes böra tillförsäkras företaget, vilkas verksamhet är av sådan art att värdet å kontraherade varor regelmässigt avsevärt överstiger värdet av inneiggande varor, ävensom företaget vilkas varuinköp äro förbundna med så stora risker att erforderliga reserveringar icke kunna bildas genom nedskrivning av inneiggande lager. I remissyttrandena har vidare föreslagits, att särskilda regler böra meddelas beträffande *dels* kontrakt varmed avses att täcka föreliggande brist i det för rörelsens bedrivande erforderliga normallagret, *dels* kontrakt angående råvaror i sådana fall, då längre tid regelmässigt förflyter från kontraktets upprättande till dess de därav producerade varorna försäljas, *dels* kontrakt som, därest normala förhållanden rått, kunde beräknas ha varit fullgjorda vid bokslutet, och *dels* kontrakt angående varor, vilka levererats kort tid efter balansdagen och motsvara högst två månaders normal förbrukning. Det har emellertid icke närmare angivits hur man skulle gå till väga för att särskilja de åsyftade fallen, och det torde bliva förenat med svårigheter såväl att utforma som att i praktiken tillämpa dylika undantagsbestämmelser. Därtill kommer att en regel, enligt vilken nedskrivning generellt medgives för befarat prisfall på den kontraherade varan, synes mestadels vara tillräcklig för att tillgodose det berättigade nedskrivningsbehovet i samtliga de angivna fallen. Särbestämmelser med avseende å de nu åsyftade fallen torde därför knappast böra meddelas. Jag vill tillägga, att viss hänsyn till de här berörda särskilda förhållandena synes kunna tagas vid prövningen av det mått av sannolikhetsbevisning, som hör krävas för medgivande av nedskrivning å kontrakt.

Beträffande frågan huru gränsen skall dragas mellan varulager i egentlig bemärkelse och kontraherade varor har i promemorian — med utgångspunkt från vad som var allmänt affärsbruk före år 1939 — föreslagits, att varulagret skall anses omfatta *dels* varor, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, *dels* ock varor, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. I olika yttranden har därutöver föreslagits, att kontraherade, kontant betalda varor skola betraktas som lagervaror, när köparen även under normala förhållanden är nödsakad att i och med det betalning skett bokföra sitt inköp och detta lämpligast bör ske å varukontot. Detsamma bör enligt vissa yttranden gälla i fråga om varor betalade genom rembours, åtminstone om remboursen är bekräftad. Vidare har framhållits, att för skogsförädlingsindustriens del kontrakt angående sågtimmer och massaved, som inköpts på rot för avverkning genom köparens egen försorg eller i form av leveransvirke, bör få behandlas som varulager, när råvaruanskaffningen inom denna industri regelmässigt till övervägande del vilar på kontrakt, som ej äro fullgjorda vid årsskiftet, då balansdagen i allmänhet infaller. På samma sätt borde av liknande anledning järnindustriens kontrakt angående träkol behandlas. Det har jämväl anförts, att som levererad vara böra anses stämplade träd samt virke, därå lagen den 9 juni 1944 om köparens rätt till märkt virke äger tillämpning. Som skäl för sistnämnda undantag har angivits, att förvärvaren i förra fallet

fått en sakrättsligt skyddad rätt att tillgodogöra sig träden, vilket tillgodogörande sker på hans egen risk, och att i senare fallet det i vederbörlig ordning märkta virket icke får tagas i anspråk för betalning av säljarens gäld. Å andra sidan har framhållits, att gränsdragningen bör ske efter allmänna civilrättsliga regler och god affärssed.

För egen del finner jag gränsdragningen böra ske med utgångspunkt från det bokföringssätt, som hittills eller i varje fall före kriget brukat tillämpas; i förevarande hänseende torde det hava varit vanligt, att ett varuinköp icke bokförts å varukontot, förrän leveransen skett. I enlighet härmed anser jag gränsdragningen i princip böra ske efter de i promemorian angivna linjerna; det ineliggande varulagret bör alltså anses omfatta dels varupartier, som vid balansdagen omhändertagits av köparen eller av tredje man för köparens räkning, dels ock varupartier, som vid balansdagen av säljaren avlämnats för transport till köparen. Vad sålunda föreslagits lärer emellertid gälla redan på grund av regeln, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, varför särskilda bestämmelser härom i lagtexten torde vara överflödiga.

Vad angår de i remissyttrandena föreslagna undantagsbestämmelserna torde det förhållandet, att kontant betalning erlagts för en kontraherad vara eller att köpeskillingen för densamma säkerstälts, icke böra medföra avvikelser från den förut angivna huvudregeln. Frånsett att en sådan bestämmelse skulle obehörigen gynna de kapitalstarkare företagen synes det anförda motivet för densamma icke vara särskilt starkt. Det är visserligen riktigt, att förskottsbetalningar bruka bokföras, men bokföringen torde åtminstone före kriget i de flesta fall ej ha skett på varukontot.

Vad angår de övriga föreslagna undantagsbestämmelserna synas de till stöd därför åberopade skälen icke vara av avgörande betydelse. Behovet av nedskrivningsmöjligheter lärer här kunna i huvudsak tillgodoses genom rätten att företaga nedskrivning å kontrakt för befintliga prisfallsrisker.

Vid angivna förhållanden och med hänsyn till angelägenheten av en enkel och lätt tillämplig gränsdragning anser jag mig icke böra förorda särbestämmelser för nu ifrågavarande fall.

På grund av det nu anförda förordar jag, att i andra stycket av punkt 1 i anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen införes en bestämmelse om att nedskrivning av värdet å rättigheter till leverans av tillgångar, avsedda för omsättning eller förbrukning i rörelse, enligt ej fullgjorda köpekontrakt må godkännas endast i den mån det visas, att inköpspriset för tillgångar av samma slag vid tiden för bokslutet understiger det kontraherade priset, eller göres sannolikt, att dylikt prisfall kommer att inträffa före leveransdagen.

Särskilda övergångsbestämmelser torde icke erfordras angående den tid, inom vilken återföring till beskattning skall ske av sådana dolda reserver, som bildats genom otillåten nedskrivning å kontrakt.

I enlighet med vad jag i det föregående anført har inom finansdepartementet upprättats förslag till *lag om ändrad lydelse av punkt 1 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)*.

Föredraganden hemställer härefter, att berörda lagförslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställen förordnar Hans Maj:t Konungen, att till riksdagen skall avlätas proposition av den lydelse, bilaga till detta protokoll utvisar.

Ur protokollet:

Sven Åmark.
